

Prof. Dr. Peter V. Kunz
Prof. Dr. Jonas Weber
Prof. Dr. Andreas Lienhard
Prof. Dr. Iole Fagnoli
Prof. Dr. Jolanta Kren Kostkiewicz

Berner Gedanken zum Recht

Festgabe
der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der
Universität Bern für den Schweizerischen
Juristentag 2014



Stämpfli Verlag

Peter V. Kunz
Jonas Weber
Andreas Lienhard
Iole Fagnoli
Jolanta Kren Kostkiewicz

Berner Gedanken zum Recht

Prof Dr. Peter V. Kunz
Prof Dr. Jonas Weber
Prof Dr. Andreas Lienhard
Prof Dr. Iole Fagnoli
Prof Dr. Jolanta Kren Kostkiewicz

Berner Gedanken zum Recht

**Festgabe
der Rechtswissenschaftlichen Fakultät der
Universität Bern für den Schweizerischen
Juristentag 2014**



Stämpfli Verlag

© Stämpfli Verlag AG Bern

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek

Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Alle Rechte vorbehalten, insbesondere das Recht der Vervielfältigung, der Verbreitung und der Übersetzung. Das Werk oder Teile davon dürfen ausser in den gesetzlich vorgesehenen Fällen ohne schriftliche Genehmigung des Verlags weder in irgendeiner Form reproduziert (z.B. fotokopiert) noch elektronisch gespeichert, verarbeitet, vervielfältigt oder verbreitet werden.

Gesamtherstellung:
Stämpfli Publikationen AG, Bern
Printed in Switzerland

© Stämpfli Verlag AG Bern · 2014

Dieses Werk ist in unserem Buchshop unter
www.staempfliverlag.com erhältlich.

ISBN Print 978-3-7272-2970-1
ISBN Judocu 978-3-0354-1131-7



© Stämpfli Verlag AG Bern

Berner Gedanken zur konfiskatorischen Besteuerung

ADRIANO MARANTELLI*

Eine Regierung muss sparsam sein, weil das Geld, das sie erhält, aus dem Blut und Schweiss ihres Volkes stammt. Es ist gerecht, dass jeder einzelne dazu beiträgt, die Ausgaben des Staates tragen zu helfen. Aber es ist nicht gerecht, dass er die Hälfte seines jährlichen Einkommens mit dem Staate teilen muss.

Friedrich II. der Grosse (der „Alte Fritz“), preussischer König (1712-1786)

Inhaltsverzeichnis

I.	Einleitung.....	247
II.	Rechtsprechung zur konfiskatorischen Besteuerung	247
	A. Allgemeines.....	247
	B. Ausgewählte Beispiele aus der bundesgerichtlichen Judikatur	249
	C. Kantonale Judikatur.....	251
III.	Problembereiche	251
	A. Hauptfall konfiskatorischer Besteuerung	251
	B. Instituts- versus Bestandesgarantie.....	253
	C. Zeitliche Dauer resp. Einmaligkeit des Substanzeingriffs.....	253
	D. Dispositionszwang zwecks Abwehr des Substanzeingriffs.....	254
	1. Grundsätzliches.....	254
	2. Literaturmeinungen.....	255
	E. Absolute Belastungsobergrenze	256
	1. Einleitung.....	256
	2. Deutsche Judikatur und Literatur zum Halbteilungsgrundsatz.....	257
	3. Schweizerische Stimmen zum deutschen Halbteilungsgrundsatz.....	258
	4. Vorgehensweise zur Ermittlung einer Belastungsobergrenze	260
	a. Interkantonaler Rechtsvergleich.....	260
	b. Internationaler Rechtsvergleich.....	261
	5. Schlussfolgerung.....	262

* Prof. Dr. iur., Fürsprecher, LL.M., eidg. dipl. Steuerexperte, Extraordinarius für schweizerisches, europäisches und internationales Steuerrecht an der Universität Bern, Direktor des Instituts für Steuerrecht (www.isr.unibe.ch).

Der Autor dankt Herrn Prof. Dr. Urs R. Behnisch für die Durchsicht des Manuskripts und wertvolle Hinweise sowie Frau RA J. Güggi resp. Frau Dr. Ch. Lindner, Assistentinnen am Institut für Steuerrecht, für die Materialsammlung und Korrekturarbeiten.

6.	Berücksichtigung des Existenzminimums	263
IV.	Prüfprogramm.....	264
A.	Vorbemerkung.....	264
B.	Ablauf der Prüfung – Prüfungsfragen	264
C.	Bemerkungen zum Prüfprogramm	266
1.	Zu Frage 1 des Prüfprogramms.....	266
2.	Zu Frage 2 des Prüfprogramms.....	268
V.	Prüfung ausgewählter Judikatur anhand des dargestellten Prüfungsrasters.....	269
A.	Sachverhalte	269
1.	„Aargauer Fall“	269
a.	Sachverhalt	269
b.	Bundesgerichtliches Urteil	269
2.	„Erster Genfer Fall“	270
a.	Sachverhalt	270
b.	Urteil der Genfer Cour de justice	271
3.	„Zweiter Genfer Fall“	272
a.	Sachverhalt	272
b.	Urteil der Genfer Cour de justice	273
4.	„Basler Fall“	273
a.	Sachverhalt	273
b.	Urteil des Steuergerichts	274
5.	„Freiburger Fall“	275
a.	Sachverhalt	275
b.	Urteil des Kantonsgerichts	275
6.	Synopsis	276
B.	Beurteilung der ausgewählten Fälle	278
1.	„Aargauer Fall“	278
a.	Zu Frage 1 des Prüfprogramms	278
b.	Zu Frage 2 des Prüfprogramms	279
2.	„Erster Genfer Fall“	279
a.	Zu Frage 1 des Prüfprogramms	279
b.	Zu Frage 2 des Prüfprogramms	279
3.	„Zweiter Genfer Fall“	280
a.	Zu Fragen 1 und 2 des Prüfprogramms	280
4.	„Basler Fall“	281
a.	Zu Frage 1 des Prüfprogramms	281
a.	Zu Frage 2 des Prüfprogramms	281
5.	„Freiburger Fall“	281
a.	Zu Frage 1 des Prüfprogramms	281
b.	Zu Frage 2 des Prüfprogramms	282
VI.	Zusammenfassung und Schlussfolgerung.....	283
VII.	Literaturverzeichnis	284

I. Einleitung

In der schweizerischen Rechtslehre hat im Jahre 1940 erstmals¹ Irene Blumenstein, die damalige Inhaberin des bernischen Steuerrechtslehrstuhls, die Forderung aufgestellt, „dass die Art und Weise der Besteuerung nicht auf eine Aufhebung des Privateigentums, eine eigentliche Expropriation hinauslaufen darf“². Da zudem kürzlich wieder einmal ein Gericht³, soweit ersichtlich das erste Mal seit geraumer Zeit, eine konfiskatorische Besteuerung bejaht hat, sei dies zum Anlass genommen, im Rahmen der vorliegenden Festschrift die Tragweite der Eigentumsgarantie von Art. 26 BV⁴ im Steuerrecht etwas näher auszuleuchten. Eine Berner Optik auf besagtes Thema kann zudem auch damit begründet werden, dass der Kanton Bern zwar nicht zu den Erfindern⁵, aber doch zu den Pionieren des Erlasses von Gesetzesbestimmungen mit anti-konfiskatorischer Stossrichtung gehört. Es sei hierbei an Art. 66 des bernischen Staats- und Gemeindesteuergesetzes⁶ erinnert, welcher seit der Totalrevision 2001 eine sog. „Vermögenssteuerbremse“ normiert.

II. Rechtsprechung zur konfiskatorischen Besteuerung

A. Allgemeines

Das Bundesgericht hatte die Frage, ob die Eigentumsgarantie (Art. 22^{ter} aBV/ Art. 26 BV⁷) die Steuerpflichtigen gegen die Belastung mit sog. konfiska-

¹ So die chronologische Einordnung durch IMBODEN, Schranke, S. 3 und TIPKE, Steuerrechtsordnung, S. 446.

² BLUMENSTEIN, S. 276: Dieser frühe Blick auf die konfiskatorische Besteuerung ist für Berner Steuerrechtler kein Einzelfall geblieben, sondern hat sich seither fortgesetzt, wird doch auch im Steuerrechtslehrbuch von BLUMENSTEIN/LOCHER, S. 29, dem durch die Eigentumsgarantie gewährten „Schutz vor konfiskatorischer Besteuerung zunehmende Bedeutung bei der Anwendung der Steuergesetze“ attestiert.

³ Konkret die *Chambre administrative* der Genfer *Cour de Justice*.

⁴ Aus Raumgründen ist eine Beschränkung auf die Eigentumsgarantie angezeigt. Die Tragweite anderer Steuererhebungsprinzipien, wie bspw. des Leistungsfähigkeitsprinzips, kann nicht ausgeleuchtet werden, obschon ein Teil der Literatur die Meinung vertritt, dass gerade dieses Schutz bietet, bevor der Kerngehalt der Eigentumsgarantie verletzt ist (REICH, Steuererhebungsprinzipien, S. 106, FN 45). Vgl. zu den anderen Steuererhebungsgrundsätzen im hier interessierenden Bereich auch YERSIN, S. 279 ff.

⁵ Art. 66 StG-BE orientiert sich am basel-städtischen Recht (VGE BE 23.12.2004 i.S. X., BVR 2006, S. 71, 77).

⁶ BSG 661.11.

⁷ Es wird hier nur auf die Bundesverfassung verwiesen, weil die Schweiz das 1. Zusatzprotokoll zur EMRK vom 20. März 1952, welches in Art. 1 ein Recht auf Achtung des Eigentums enthält, zwar unterzeichnet, bisher aber nicht ratifiziert hat (MÜLLER/SCHERER, S. 1013; HÄFELIN/HALLER/KELLER, § 22 N 594; OBRIST/GONIN, S. 3). Eine Verletzung des genannten Zusatzprotokolls in gewissen Punkten lag bspw. im relativ spektakulären Yukos Fall des russischen „Oligarchen“ Michail Chodorkowski vor (vgl. dazu BAKER, S. 545, 546).

torischen Steuern oder anderen derartigen Abgaben schütze, bis zum Ende der Siebzigerjahre offen gelassen. Erst im Basler Mehrwertabschöpfungsfall aus dem Jahre 1979 haben die Lausanner Richter die Frage erstmals ausdrücklich bejaht⁸ und erkannt, dass „die von der Institutsgarantie errichteten Schranken gegen Eingriffe des Gesetzgebers in das Privateigentum notwendigerweise auch den Schutz gegen eine konfiskatorische Besteuerung“⁹ beinhalten.

Hierbei wirkt eine Steuer- oder Abgabenerhebung konfiskatorisch, wenn sie die Substanz des bestehenden Vermögens aushöhlt oder die Neubildung von Vermögen verunmöglicht¹⁰. Dabei ist es regelmässig sehr schwierig festzustellen, wo die Grenze zu einer konfiskatorischen Besteuerung verläuft. Entsprechend kann diese nicht generell, sondern bloss im Einzelfall, nach Würdigung aller Umstände, gezogen werden. Bei dieser Beurteilung sind insbesondere die folgenden Gesichtspunkte massgebend¹¹:

- die Bemessungsgrundlage, der Steuersatz und Steuerfuss¹²;
- die *Gesamtbelastung* eines Steuerpflichtigen durch Abgaben (das Bundesgericht verweist auf die Kumulierung von Einkommenssteuern, Vermögenssteuern, „Konsumsteuern“ und „steuerähnlichen Sozialabgaben“)¹³;
- die *relative Tiefe* des Eingriffes (Spekulationsgewinn *versus* Erwerbseinkommen bei den Einkommenssteuern, Verwandtschaftsgrad zum Erblasser/Schenker bei den Erbschafts- und Schenkungssteuern usw.);
- die *Dauer* der Besteuerung resp. Abgabenerhebung (periodische *versus* einmalige Steuer/Abgabe);
- eine allfällige *Überwälzungsmöglichkeit* hinsichtlich der Steuer/Abgabe;
- die *Freiwilligkeit eines Einnahmenverzichtes* (Gold-, Baulandhortung, Halten ertragsloser Kunstgegenstände usw.);
- die *Finanzkraft* einer bestimmten *Region*, in der eine bestimmte Steuer/Abgabe erhoben wird¹⁴.

⁸ RICHNER, Vermögenssteuer, S. 206; FREI/KAUFMANN/RICHNER, N 40 zu §§ 1-284 – Vorbemerkungen zum Steuergesetz (vom 8. Juni 1997).

⁹ BGE 2.3.1979 i.S. Hausbesitzer-Verein Basel und Münch-Küry, 105 Ia 132, 140, E. 3a.

¹⁰ REICH, Steuerdegression, S. 697.

¹¹ BEHNISCH/OPEL, S. 379; LOCHER, N 109 zu Vorbemerkungen DBG; HERZOG, S. 97; REICH, Steuerdegression, S. 697 f.; YERSIN, S. 277.

¹² BGE 29.2.1980 i.S. X., 106 Ia 342, 349.

¹³ BGE 29.2.1980 i.S. X., 106 Ia 342, 349. Gegen den Einschluss von Sozialabgaben bei der Konfiskationsprüfung spricht sich YERSIN, S. 278, aus.

¹⁴ So HÖHN, S. 244. Diesem Autor zufolge kann eine bestimmte Steuerbelastung in wirtschaftlich starken Regionen tragbar sein, jedoch in abgelegenen Gegenden prohibitiv wirken.

B. Ausgewählte Beispiele aus der bundesgerichtlichen Judikatur

Selbst wenn, wie soeben erwähnt, die Höhe der Steuersätze für die hier interessierende Frage nicht alleine massgebend sein kann, sei an dieser Stelle zwecks Illustration trotzdem eine diesbezügliche Kurzübersicht über einzelne Judikate gegeben.

Als *nicht* konfiskatorisch wurden etwa folgende Sachverhalte erachtet:

- die Erhebung eines *droit d'enregistrement* (einer Steuer) von insgesamt 1.365% oder rund CHF 260'000 auf der Errichtung oder Erhöhung von Schuldbriefen (total CHF 19 Mio.), selbst in Kumulation mit einer Kapitalsteuer von CHF 83'000 und einer *impôt immobilier complémentaire* von CHF 44'000¹⁵;
- die Belastung einer Erbschaft von knapp CHF 900'000 mit einer Erbschaftssteuer von 40%¹⁶;
- die Belastung von Parzellen (Verkehrswert: CHF 5.2 Mio.), die einen Pachtertrag von lediglich CHF 14'000 generieren, mit einer Vermögenssteuer (inkl. Liegenschaftssteuer) von CHF 35'000¹⁷;
- die Gesamtbelastung eines Liegenschaftsverkaufes mit Grundstückgewinn- und Erbschaftsteuern von insgesamt 50%¹⁸;
- die Erhebung einer Erbschaftssteuer von Nichtverwandten in Höhe von 48%¹⁹;
- die Abschöpfung eines Planungsmehrwertes im Umfang von bis zu 60% (woraus zusammen mit anderen auf Grundstückgewinnen erhobenen Abgaben eine Gesamtbelastung von bis zu 80% resultieren kann)²⁰;
- die Besteuerung des Gewinns dreier Geschäftsjahre einer AG in Höhe von 67.6%²¹;
- die Besteuerung eines Einkommens von CHF 500'000 zum Maximalsteuersatz von 46.3% gemäss dem basel-landschaftlichen Reichtumssteuergesetz²²;
- die Belastung mit einer Grundstückgewinnsteuer, die rund 8.2% einer Enteignungsentschädigung ausmacht²³;
- die Besteuerung eines spekulativen Grundstückverkaufes mit 53%²⁴;

¹⁵ ATF 25.6.2010 [2C_579/2009].

¹⁶ BGE 30.11.2004 i.S. X. [2P.139/2004]. Vgl. die Kritik des Entscheides bei HANGARTNER, Bemerkungen 2004, 345 ff.

¹⁷ BGE 16.7.2004 i.S. Erbgemeinschaft A.X., [2A.402/2003], E. 3.2.

¹⁸ BGE 17.11.1993 [2P.300/1992], E. 5d.

¹⁹ DTF 1.11.1985, Rep. 1986, S. 246. Vgl. auch die kritischen Anmerkungen von RAOUL OBERSON zum Urteil (Rep. 1986, S. 332 ff.).

²⁰ BGE 2.3.1979 i.S. Hausbesitzer-Verein Basel und Münch-Küry, 105 Ia 134.

²¹ BGE 30.6.1976 i.S. X. AG, 102 Ia 220.

²² BGE 20.6.1973 i.S. Weber und Mitbeteiligte, 99 Ia 638.

²³ BGE 6.3.1968 i.S. X., 94 I 111, 116.

²⁴ DTF 20.9.1963, ASA 33, S. 237.

- die Erhebung einer Erbschaftssteuer, die bei Anwendung des maximalen Steuersatzes und des höchsten Progressionszuschlages 30% beträgt²⁵;

und schliesslich

- im sog. „Aargauer Fall“: Die Erhebung einer Vermögens- und Einkommenssteuer auf Wertpapieren, welche den Ertrag dieser Wertpapiere übersteigt²⁶ und im betreffenden Steuerjahr ein „negatives“ Einkommen bewirkt (Gesamtsteuerbelastung von über 100%).

Auf den soeben erwähnten „Aargauer Fall“ wird weiter unten (siehe Abschnitt V. A. 1.) noch im Detail eingegangen.

Als konfiskatorisch wurde dagegen folgender Sachverhalt erachtet, der aufgrund seiner singulären Bedeutung etwas ausführlicher dargestellt sei:

- „Zürcher Leibrentenfall“²⁷: Die Steuerpflichtige X. erhielt aufgrund eines Vermächtnisses eine lebenslängliche, aber bei Verheiratung wegfallende Leibrente von CHF 2'200 pro Monat. Der Barwert der Rente (Rentenstammrecht) von CHF 467'000 wurde hierbei mit einer Erbschaftsteuer von CHF 166'140 belastet (rund 35.6%). Die einzelne Rentenzahlung wurde der Einkommenssteuer unterstellt (gemäss der damals geltenden Regelung wurden die einzelnen Renten zu 60% in die Bemessungsgrundlage einbezogen). Zusammen (Erbschafts- und Einkommenssteuer) ergab dies eine Steuerbelastung von 55%. Das Bundesgericht erachtete diese Besteuerung als konfiskatorisch. Dies nicht zuletzt deshalb, weil das Zürcher Verwaltungsgericht als Vorinstanz nicht klärte, wie sich die übrigen Einkommens- und Vermögensverhältnisse der Pflichtigen X. darstellten (namentlich mit Blick auf die Liquiditätsproblematik).

Allgemein setzt das Bundesgericht die Schwelle für eine konfiskatorische Besteuerung sehr hoch an²⁸. Oft hat die Nennung resp. Prüfung der Eigentumsgarantie in den Urteilen auch eher den Charakter einer bloss rhetorischen Pflichtübung. In der Schweiz hat sich die Eigentumsgarantie zumindest bisher noch nicht zur *Magna Charta* der Steuerpflichtigen – so PAUL KIRCHHOF für

²⁵ BGE 6.2.1963 i.S. M.R., ASA 32, S. 370.

²⁶ BGE 29.2.1980 i.S. X., 106 Ia 342; vgl. auch den dieselbe Gesellschaft betreffenden „Schwesterentscheid“: BGE 29.2.1980, ASA 51, 552 ff.

²⁷ BGE 10.5.1985, ASA 56, S. 439. Dies ist soweit ersichtlich bisher der einzige Fall, in dem das Bundesgericht eine konfiskatorische Besteuerung bejahte, sieht man von dem durch RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, N 92 VB zu StG, zu Recht als Spezialfall bezeichneten BGE 8.7.1988, BStPra X, S. 163, 168 f. ab.

²⁸ So auch BEHNISCH/ÖPEL, S. 379; HÄFELIN/HALLER/KELLER, § 22 N 596; KÄLIN/KIENER, S. 350; MAHON N 16 zu Art. 26 BV; OBERSON, S. 44; VÖLLMIN, S. 135 und S. 144. Offenbar ist das Bundesgericht damit nicht alleine. Auch der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte setzt die Schwelle für eine Verletzung der Eigentumsgarantie durch Steuern hoch an (OBRIST/GONIN, S. 4).

das deutsche Recht²⁹ – entwickelt. Die dem steuermaximierenden Leviathan umgelegten Konfiskationsfesseln sitzen hierzulande entsprechend eher lose.

C. Kantonale Judikatur

Die kantonale Judikatur umschreibt die konfiskatorische Besteuerung jeweils in Anlehnung an die bundesgerichtliche Praxis, so dass grundsätzlich auf diese verwiesen werden kann. Näher besprochen werden weiter unten zwei kürzlich ergangene Genfer Entscheide (siehe Abschnitt V. A. 2./3.) sowie je ein neues Urteil aus dem Kanton Basel-Land (siehe Abschnitt V. A. 4.) und dem Kanton Freiburg (siehe Abschnitt V. A. 5.).

III. Problembereiche

A. Hauptfall konfiskatorischer Besteuerung

Bei den Einkommens- und Vermögenssteuern stellt sich die Frage einer Verletzung der Eigentumsgarantie primär in denjenigen Fällen, in denen bei einem ertragslosen oder nur einen geringen Ertrag abwerfenden Vermögen die Vermögenserträge nicht ausreichen, um die Vermögenssteuer sowie die Einkommenssteuer auf den Vermögenserträgen zu decken³⁰. Es ist somit kaum ein Zufall, dass sich bereits im Jahre 1961 zwei namhafte Juristen mit dieser Konstellation (teilweise gutachterlich) beschäftigten mussten³¹. Auf die Problematik konfiskatorischer Besteuerung im Bereich der Einkommens- und Vermögenssteuern sei auch in der vorliegenden Abhandlung der Fokus gelegt. Auf die Erbschafts- und Schenkungssteuern kann dagegen aus Raumgründen nicht weiter eingegangen werden.

²⁹ PAUL KIRCHHOF, Besteuerungsgewalt und Grundgesetz, Frankfurt a.M. 1973, S. 20, zitiert nach TABOADA, S. 270.

³⁰ Gemäss VÖLLMIN, S. 152, sind dies die Fälle, die unter dem Aspekt der Eigentumsgarantie besonders gefährdet sind.

³¹ HUBER, S. 161 ff.; IMBODEN, Reform, S. 113 ff.

Schaubild 1		Beispiel 1		Beispiel 2	
Steuerbares Vermögen		30'000'000		30'000'000	
Steuerbarer Vermögensertrag	1%	300'000	1%	300'000	
Steuerliche Netto-Rendite		1.00%		1.00%	
Sonstiges steuerbares Einkommen		0		250'000	
Total steuerbares Einkommen		300'000		550'000	
Vermögenssteuer	1%	300'000	1%	300'000	
Einkommenssteuer auf Vermögensertrag	35%	105'000	40%	120'000	
Einkommenssteuer auf sonstigem steuerbarem Einkommen	35%	0	40%	100'000	
Gesamteinkommenssteuer		105'000		220'000	
Gesamtsteuer (Einkommen & Vermögen)		405'000		520'000	
Verbleibendes Einkommen nach Steuern		-105'000		30'000	
Steuerbelastung in % des steuerbaren Einkommens		135.00%		94.55%	

Die Situation bei den Einkommens- und Vermögenssteuern kann anhand des obigen Schaubildes illustriert werden. Bei Beispiel 1 wird im Sinne eines vereinfachten Modellfalles angenommen, dass die steuerpflichtige Person bloss Vermögenserträge, sonst aber keine weiteren Einkünfte generiert. Bei Beispiel 2 dagegen wird neben dem Vermögensertrag zusätzliches Einkommen erzielt.

In der Literatur wird mehrheitlich die Meinung vertreten, dass eine Konstellation wie in Beispiel 1³², bei dem der Vermögensertrag vollständig wegbesteuert wird, die Eigentumsgarantie zumindest dem Grundsatz nach verletzt³³. In eine andere Richtung deutende Meinungen sind nur vereinzelt auszumachen³⁴.

³² Nach dem im vorliegenden Beitrag vertretenen Prüfprogramm (siehe Abschnitt IV. hienach) würde auch in Beispiel 2 eine konfiskatorische Besteuerung vorliegen. Gl. M. HERZOG, S. 129.

³³ RICHNER, *Steuertarifliche Besonderheiten*, S. 225 und S. 228; DERS., *Vermögenssteuer*, S. 208; CAGIANUT, *Schranken*, S. 77; GROTH, S. 182; HERZOG, S. 38; HÖHN, S. 246 und S. 251 sowie in diesem Sinne wohl auch VALLENDER, *Kommentar*, N 35 zu Art. 26 BV und BEHNISCH/OPEL, S. 378. Vgl. auch IMBODEN, *Schranke*, S. 8 und S. 11, demzufolge das Stammrecht in diesen Fällen zur wertlosen *nuda proprietas* wird (a.a.O., S. 8); DERS., *Reform*, S. 122 sowie HUBER, S. 167, demzufolge in diesen Fällen eine Verletzung des Willkürverbotes vorliegt. Letztlich hängt damit auch die Frage nach der Rechtfertigung der Erhebung einer Vermögenssteuer zusammen (vgl. dazu RICHNER, *Vermögenssteuer*, S. 182 ff.).

³⁴ Vgl. HUBER, S. 170 und sich auf ihn berufend MEIER, S. 484.

Diesem Grundsatz hat letztlich auch das Bundesgericht im Aargauer *leading case* zugestimmt³⁵, wenn es ausführt, es sei „(...) stossend, dass der Beschwerdeführer ausser dem Ertrag seines Vermögens in der Steuerperiode 1973/74 sein gesamtes Einkommen der Bemessungsjahre 1971/72 aufwenden muss, um die Steuer zu bezahlen und daher genötigt ist, die Substanz seines Vermögens vorübergehend anzugreifen“³⁶.

B. Instituts- versus Bestandesgarantie

Das Bundesgericht prüfte die Verletzung der Eigentumsgarantie bisher ausschliesslich unter dem Gesichtspunkt der Institutsgarantie³⁷. In der Literatur wird dies überwiegend kritisiert und postuliert, in bestimmten Fällen eine Verfassungsmässigkeitsprüfung auch unter dem Aspekt der Bestandesgarantie zuzulassen³⁸. Letzterem ist zuzustimmen. Weil das Bundesgericht indes im Rahmen der Eigentumsgarantie zumindest faktisch auch bereit ist, eine Einzelfallkontrolle zu machen³⁹ – also bloss vordergründig-dogmatisch eine Verletzung der *Institutsgarantie* verlangt – wirkt sich der methodische Unterschied in der Praxis letztlich nicht zulasten des Hilfe suchenden Steuerpflichtigen aus.

C. Zeitliche Dauer resp. Einmaligkeit des Substanzeingriffs

Demgegenüber gehen die Meinungen in der Literatur auseinander, ob bereits ein einmaliger⁴⁰ oder bloss ein zeitlich andauernder Substanzeingriff⁴¹ zu einer konfiskatorischen Besteuerung führt. Das Bundesgericht seinerseits hat im „Aargauer Entscheid“ Letzteres bejaht und damit in Verschärfung der

³⁵ So auch die Interpretation durch HERZOG, S. 100. Allgemein in diesem Sinne auch RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, N 86 VB zu StG.

³⁶ BGE 29.2.1980 i.S. X., 106 Ia 342, 354. Streng scheint dagegen der Europäische Gerichtshof für Menschenrechte in ähnlichen Konstellationen zu sein, worauf OBRIST/GONIN, S. 4 hinweisen: „(...) der EGMR hat in einem im Jahr 2008 gefällten Urteil entschieden, dass keine Verletzung des Art. 1 des erwähnten Zusatzprotokolls vorliegt, wenn eine Kapitalsteuer höher ist, als das aus dem Vermögen stammende Einkommen“.

³⁷ Vgl. dazu etwa den *leading case* BGE 29.2.1980 i.S. X., 106 Ia 342, 348; ferner TSCHANNEN/ZIMMERLI/MÜLLER, S. 596.

³⁸ Vgl. dazu HANGARTNER, Erbschafts- und Schenkungssteuern, S. 83 f.; HERZOG, S. 103; HÖHN, S. 246; MÜLLER, Rechtsprechung 1979, S. 196; DERS., Rechtsprechung 1980, S. 217; RICHNER, Vermögenssteuer, S. 207; RICHNER/FREI/KAUFMANN/MEUTER, N 83 VB zu StG; VALLENDER, Kommentar, N 36 zu Art. 26 BV sowie die Nachweise bei MÜLLER/SCHEFER, S. 1016, FN 68. A.A. REICH, Steuerdegression, S. 697.

³⁹ So etwa HANGARTNER, Erbschafts- und Schenkungssteuern, S. 83, FN 63; HERZOG, S. 103 unter Verweisung auf MÜLLER, Rechtsprechung 1980, S. 217 sowie VÖLLMIN, S. 145.

⁴⁰ So z.B. GROTH, S. 185; HERZOG, S. 102 unter Verweisung auf HÖHN, S. 246 sowie VÖLLMIN, S. 154. Ähnlich wohl auch RICHNER, Steuertarifliche Besonderheiten, S. 225, FN 115.

⁴¹ So wohl CAGIANUT, Zweck, S. 324.

ursprünglichen Praxis⁴² verlangt, dass die hohe Steuerbelastung „zum Dauerzustand“ wird (was im erwähnten Urteil nach Ansicht des höchsten Gerichtshofes indes nicht der Fall war, so dass es die konfiskatorische Besteuerung in concreto verneinte)⁴³.

Die im Schrifttum vertretene Ansicht, wonach bereits ein *einmaliger* Substanzeingriff ausreicht, dieser somit nicht während einer gewissen Zeit anhalten muss, ist im Ergebnis bereits deshalb überzeugend, weil andernfalls die weitgehende steuerliche Ineffizienz von Art. 26 BV besiegelt würde.

Für die Relevanz des *einmaligen* Eingriffes sprechen ferner folgende Argumente:

- Es ist logisch kaum begründbar, wenn eine formelle oder materielle Enteignung die volle Entschädigungspflicht auslöst, ein *einmaliger* Substanzeingriff durch Vermögens- und Einkommenssteuern aber die Eigentumsgarantie nicht verletzen soll⁴⁴.
- Man kann einem Eigentümer, dem in einem beispielhaften Modellfall das ganze Eigentum wegbesteuert würde, wohl kaum entgegenhalten, dies sei nicht so schlimm, weil es sich um einen einmaligen Vorgang handle. Eine Steuerbelastung ist in ihrer Höhe verfassungsrechtlich zulässig oder unzulässig, und zwar unabhängig davon, ob die Belastung in einer späteren Steuerperiode allenfalls wieder ein tragbares Mass annimmt⁴⁵.

Zusammenfassend ist somit festzuhalten: Ein Substanzeingriff bleibt ein Substanzeingriff, selbst wenn er nur einmal erfolgt. Auch das Vermögen verliert somit seine konfiskatorische Jungfräulichkeit bereits beim ersten Mal.

D. Dispositionszwang zwecks Abwehr des Substanzeingriffs

1. Grundsätzliches

Neben der Relevanz der zeitlichen Dauer eines Eingriffes ist ferner umstritten, ob man der steuerpflichtigen Person vorwerfen kann, sie habe die tiefe Rendite oder im Extremfall Ertragslosigkeit des Vermögens selbst zu verantworten und könne deshalb a priori nicht eine konfiskatorische Besteuerung geltend machen. Diese Problematik hängt eng mit der Frage zusammen, ob es für die steuerpflichtige Person zumutbar ist, ihr ertragsloses Vermögen gegen solches mit besserer Rendite „einzutauschen“.

Auch dies sei anhand der folgenden beiden modellhaften Zahlenbeispiele erläutert. Bei diesen wird angenommen, dass die steuerpflichtige Person hy-

⁴² So die Beurteilung durch WALDHOFF, S. 326.

⁴³ BGE 29.2.1980 i.S. X., 106 Ia 342, 355.

⁴⁴ So das Argument bei HERZOG, S. 102.

⁴⁵ GROTH, S. 185. Vgl. auch VÖLLMIN, S. 154 f. Ein weiteres Argument findet sich ferner bei HERZOG, S. 102.

pothetisch eine Rendite von 2% erzielen könnte (anstatt der bei den Beispielen 1 und 2 oben effektiv erzielten Rendite von 1%). Bei Beispiel 3 erzielt der Steuerpflichtige ausser den Vermögenserträgen wiederum keine sonstigen Einkünfte, während dies bei Beispiel 4 der Fall ist.

Schaubild 2		Beispiel 3		Beispiel 4
Steuerbares Vermögen		30'000'000		30'000'000
Steuerbarer Vermögensertrag	2%	600'000	2%	600'000
Steuerliche Netto-Rendite		2.00%		2.00%
Sonstiges steuerbares Einkommen		0		70'000
Total steuerbares Einkommen		600'000		670'000
Vermögenssteuer	1%	300'000	1%	300'000
Einkommenssteuer auf Vermögensertrag	40.5%	243'000	41%	246'000
Einkommenssteuer auf sonstigem steuerbarem Einkommen		0	41%	28'700
Gesamteinkommenssteuer		243'000		274'700
Gesamtsteuer (Einkommen & Vermögen)		543'000		574'700
Verbleibendes Einkommen nach Steuern		57'000		95'300
Steuerbelastung in % des steuerbaren Einkommens		90.50%		85.78%

Aus beiden Beispielen ist ersichtlich, dass der steuerbare Vermögensertrag höher ist als die auf dem Vermögen und Vermögensertrag liegende Steuerbelastung mittels Einkommens- resp. Vermögenssteuern. Ist deswegen die konfiskatorische Besteuerung per se zu verneinen, oder ist dem Umstand Rechnung zu tragen, dass die gesamte Steuerbelastung mit rund 90% resp. 85% immer noch exorbitant hoch ist? Auf Letzteres ist weiter unten in Abschnitt III. E. noch zurück zu kommen.

2. Literaturmeinungen

Zur Frage der Zurechnung einer hypothetischen Rendite – was letztlich zu einer Sollertragsbesteuerung führen würde – resp. zur Problematik des Veräusserungszwanges renditeschwachen/-losen Vermögens sind die Meinungen in der Literatur ebenfalls geteilt⁴⁶.

Nach RICHNER „gibt es keinen steuerlichen Grundsatz, wonach ein Eigentümer zur rentablen Anlage seines Vermögens verpflichtet wäre“⁴⁷. Dieser Autor lehnt denn auch folgerichtig die Ausgestaltung der Vermögenssteuer

⁴⁶ So auch VÖLLMIN, S. 154.

⁴⁷ RICHNER, Vermögenssteuer, S. 209, FN 106.

als Soll-Ertragssteuer ab⁴⁸. Gleicher Meinung ist grundsätzlich auch HERZOG, nach dem sogar der spekulativ begründete Verzicht auf einen Vermögensertrag keine Rechtfertigung für eine Vermögenssteuer im Sinne einer Soll-Ertragssteuer abgeben kann⁴⁹.

Dem widersprechen ZIGERLIG/JUD unter Berufung auf die bundesgerichtliche Praxis⁵⁰. Diesen Autoren zufolge ist ein Substanzeingriff in das Vermögen nämlich dann nicht schlechthin ausgeschlossen, „wenn der Eigentümer auf einen genügenden Ertrag freiwillig verzichtet oder weil er hofft, bei späterer Veräusserung des Vermögensobjektes einen Kapitalgewinn zu erzielen“⁵¹.

Eine vermittelnde Rolle nimmt dagegen IMBODEN und ihm folgend CAGIANUT ein. Gemäss IMBODEN ist nämlich wie folgt zu differenzieren: Jemand, der eine auf steuerfreie⁵² Spekulationsgewinne abzielende Anlagepolitik betreibt und dabei eine ungenügende Rendite in Kauf nimmt, kann sich nicht über eine konfiskatorische Besteuerung beklagen. IMBODEN nennt als Beispiel die Hortung baureifen Landes. Demgegenüber ist nach IMBODEN die Situation des Inhabers eines landwirtschaftlichen Betriebes grundsätzlich anders. Denn in solchen Fällen, wo „bei Fortführung der landwirtschaftlichen Nutzung (Verpachtung oder Eigenbetrieb) *dauernd* annähernd der volle Ertrag oder in extremen Fällen sogar mehr als der volle wirtschaftliche Nutzen durch periodische Vermögens-, Einkommens- und Grundsteuern beansprucht wird, ist die verfassungsrechtliche Eigentumsgewährleistung missachtet“⁵³. CAGIANUT, der wie IMBODEN je nach konkreter Situation differenziert, nennt als Beispiele, bei denen eine die Rendite optimierende Vermögensdisposition nicht verlangt werden kann, den Nutzniesser, der zwangsläufig an die genutzte Vermögensart gebunden bleibt, sowie den Aktionär, bei dem sich die Bindung an das Unternehmen aus der Tatsache ergibt, dass er in diesem arbeitet⁵⁴.

Die differenzierenden Meinungen von IMBODEN resp. CAGIANUT überzeugen. Ihnen sei in der vorliegenden Abhandlung gefolgt.

E. Absolute Belastungsobergrenze

1. Einleitung

Die normative Leistungsfähigkeit der Steuererhebungsprinzipien wird in der Schweiz recht unterschiedlich beurteilt – was nicht weiter erstaunt. Während

⁴⁸ RICHNER, *Steuertarifliche Besonderheiten*, S. 225.

⁴⁹ HERZOG, S. 39 f.

⁵⁰ Es kann auf den „Aargauer Entscheid“ verwiesen werden (BGE 29.2.1980 i.S. X., 106 Ia 342, 352).

⁵¹ ZIGERLIG/JUD, N 3 Vorbemerkungen zu Art. 13/14 StHG.

⁵² Zumindest bei der Direkten Bundessteuer.

⁵³ IMBODEN, *Schranke*, S. 11.

⁵⁴ CAGIANUT, *Schranken*, S. 74.

einzelne Autoren betonen, dass sich der Verfassungsrichter seiner Aufgabe, den Steuererhebungsgrundsätzen rechtssicher-operationable Konturen zu verleihen, stellen müsse⁵⁵, stehen andere Autoren konstruktivem Mut eher kritisch gegenüber⁵⁶. Zurückhaltend sind, von Ausnahmen abgesehen⁵⁷, auch die Gerichte⁵⁸. Diese Zurückhaltung in der Durchsetzung wirtschaftlich orientierter Grundrechte wird in der Literatur zunehmend als problematisch eingestuft⁵⁹ – gerade auch im Lichte der in den letzten Jahrzehnten erfolgten Aufwertung ideeller Grundrechte.

In Anbetracht dieser etwas konservativ-grau eingefärbten richterlichen Zurückhaltung sorgen zumindest teilweise die Steuerpflichtigen für gewisse Farbtupfer. So hat doch einmal ein Beschwerdeführer mit folgender Argumentationskette sein Glück vor dem Zürcher Verwaltungsgericht versucht⁶⁰: Die Präambel der Bundesverfassung laute „Im Namen Gottes des Allmächtigen“. Damit sei auf das alttestamentarische Gebot verwiesen, bloss den Zehnten zu verabgaben, was eine Erbschaftssteuer von über 10% als verfassungswidrig erscheinen lasse. Mit dieser Argumentation lässt sich zwar ein Preis für Bibelfestigkeit und Phantasie, nicht aber unbedingt einer für juristische Methodenlehre gewinnen. Und ein positives Beschwerdeergebnis ist damit natürlich erst recht nicht zu erhalten.

2. Deutsche Judikatur und Literatur zum Halbteilungsgrundsatz

Zweifellos ist die Konkretisierung von Steuererhebungsprinzipien eine heikle Gratwanderung, bei der ein Rechtsanwender stets Gefahr läuft, in einen übertriebenen „*judicial activism*“ oder einen übervorsichtigen „*judicial self restraint*“ abzugleiten. Am mutigsten war sicherlich im Jahre 1995 das deutsche Bundesverfassungsgericht, als es unter der Ägide von PAUL KIRCHHOF aus

⁵⁵ Vgl. etwa CAGIANUT, Schranken, S. 71 und S. 75; HANGARTNER, Erbschafts- und Schenkungssteuern, S. 92 ff. Vgl. auch die generelle Kritik HANGARTNERS an der Abschottung des Steuerrechts gegenüber verfassungsrechtlichen Entwicklungen (HANGARTNER, Bemerkungen 2007, S. 1167 ff.).

⁵⁶ Vgl. dazu REICH, Grundsatz, S. 10; DERS. Steuererhebungsprinzipien, S. 108 f. und S. 122 f.

⁵⁷ Vgl. etwa den Hinweis bei WALDHOF, S. 326 auf PETER VON RECHENBERG, Streifzug durch das Steuerrecht der Bündner Selbstverwaltungskörper, besonders der politischen Gemeinden, ZBl 70, S. 541, wonach das Bündner Verwaltungsgericht bezüglich bestimmter Gemeindesteuern konkrete Steuerhöchstsätze entwickelt habe.

⁵⁸ Vgl. dazu etwa HÖHN/VALLENDER, S. 13 f.

⁵⁹ HÖHN, S. 242. Vgl. auch die generelle Kritik HANGARTNERS an der Verfassungs- resp. Grundrechtsresistenz des Steuerrechts (HANGARTNER, Bemerkungen 2004, S. 345, 348; DERS., Bemerkungen 2007, S. 1167 ff.; DERS., Erbschafts- und Schenkungssteuern, S. 70). Oder wie es OBRIST/GONIN, S. 6 pointiert formulieren: „[...] muss man aber auch daran erinnern, dass Grundrechte jedem und jeder zustehen, dem Krösus wie auch Mutter Teresa“. Zur Entwicklung in Deutschland vgl. die Darstellung bei VOGEL, S. 529 ff. oder die Aussage bei LANG, S. 175: „Demgegenüber geniessen die Freiheitsrechte im Steuerrecht einen relativ geringen Stellenwert“.

⁶⁰ VGE ZH 21.5.1971, ZBl 73, S. 162.

Art. 14 GG den sog. Halbteilungsgrundsatz ableitete und damit der traditionellen Auffassung, wonach „die verfassungsrechtliche Eindämmung des Superfiskalismus in die ‚Traumfabrik des Staatsrechts‘“⁶¹ gehöre, eine Absage erteilte⁶². Dem erwähnten Urteil war dabei mit Bezug auf das damalige deutsche Steuerrecht folgende Kernaussage zu entnehmen: „Die Vermögenssteuer darf zu den übrigen Steuern auf den Ertrag nur hinzutreten, soweit die steuerliche Gesamtbelastung des Sollertrags bei typisierender Betrachtung von Einnahmen, abziehbaren Aufwendungen und sonstigen Entlastungen in der Nähe einer hälftigen Teilung zwischen privater und öffentlicher Hand verbleibt (...)“⁶³.

Nach der Interpretation JACHMANN⁶⁴ bedeutet dies unter anderem, „dass die Besteuerung des Vermögens durch Einkommens- und Vermögenssteuer auf die Ertragsfähigkeit des Vermögens begrenzt“ ist, eine Interpretation, die in der Schweiz auch RIVIER in analogem Sinne vorgenommen hat⁶⁵.

Diese Entscheidung hat in der deutschen Literatur grosse Resonanz erhalten, nicht zuletzt deshalb, weil das Bundesverfassungsgericht mit seinem Urteil den Geltungsbereich der Eigentumsgarantie gleichsam in den *vor-konfiskatorischen* Bereich verschoben hat⁶⁶. Es finden sich sowohl im befürwortenden als auch im ablehnenden Lager gewichtige Stimmen⁶⁷. Selbst das Bundesverfassungsgericht war sich keineswegs einig, wie die von BÖCKENFÖRDE verfasste *dissenting opinion* beweist⁶⁸. Die Steuerrechtsprechung – so auch der deutsche Bundesfinanzhof – judizierte dagegen geschlossen gegen den Halbteilungsgrundsatz⁶⁹. Rund zehn Jahre später distanzierte sich schliesslich auch das Bundesverfassungsgericht vom Halbteilungsgrundsatz⁷⁰.

3. Schweizerische Stimmen zum deutschen Halbteilungsgrundsatz

Der „Halbteilungsentscheid“ des deutschen Bundesverfassungsgerichts aus dem Jahre 1995 hat auch in der schweizerischen Judikatur und Literatur ein Echo gefunden. So verweist die Genfer *Cour de Justice* in den beiden unten besprochenen steuerlichen „Konfiskationsentscheiden“ auf besagten Halb-

⁶¹ So LANG, S. 176 unter Zitierung von H.-J. PAPIER.

⁶² BVerfGE 93, 121.

⁶³ BVerfGE 93, 121 (140 f.).

⁶⁴ JACHMANN, S. 97.

⁶⁵ RIVIER, S. 90.

⁶⁶ JOCHUM, S. 14; TIPKE, Steuerrechtsordnung, S. 451.

⁶⁷ Vgl. die Hinweise zu den Befürwortern des Halbteilungsgrundsatzes bei VOGEL, S. 538, FN 56 und LANG, S. 178, FN 38; zu den Gegnern bei LANG, S. 178, FN 39 sowie zu den Befürwortern und Gegnern bei TIPKE/LANG, S. 109, FN 11. Vgl. auch die Darstellung von Kritik und Gegenkritik am Halbteilungsgrundsatz bei BUTZER, S. 231 ff.

⁶⁸ Der im Nachgang zum Urteil in der deutschen Literatur entstandene Streit wurde auch etwa als „Kirchhof/Böckenförde-Kontroverse“ bezeichnet (IPSEN, S. 202).

⁶⁹ TIPKE/LANG, S. 111 m.w.N.

⁷⁰ BVerfGE 115, 97. Vgl. dazu den Kommentar von PEZZER, S. 912 ff.

teilungsgrundsatz⁷¹. In der schweizerischen Literatur machen RIVIER⁷² und OBERSON⁷³ einen Hinweis auf das erwähnte Urteil. Letzterer stellt zudem einen Zusammenhang zum Zürcher Leibrentenfall her, wenn er mit Blick auf das „Halbteilungsurteil“ festhält: „En d’autres termes, la charge fiscale globale doit demeurer en deça d’une répartition de 50% entre le secteur public et privé. A y regarder de plus près, le Tribunal fédéral n’est pas si éloigné de cette conception. Le seul arrêt dans lequel le caractère confiscatoire d’une imposition a été admis visait une charge fiscale globale de 55% au total sur une rente viagère (Archives 56, 439 ss)“⁷⁴.

Der „Halbteilungsentscheid“ ist vor allem aus methodischer Sicht interessant, weil hier ein Gericht – anders als sonst üblich – nicht vor der Aufgabe zurückgeschreckt ist, die Eigentumsgarantie mit einem konkreten steuerlichen Höchstbelastungsetikett zu versehen. Trotzdem kann natürlich das Resultat des Urteils – bereits aufgrund des abweichenden Wortlautes des deutschen Grundgesetzes⁷⁵ – nicht *tel quel* auf schweizerische Verhältnisse übertragen werden. Aber auch abgesehen vom Wortlaut besteht insofern ein wesentlicher Unterschied zu unserem nördlichen Nachbarland, als in der Schweiz neben den Steuererhebungsprinzipien vor allem direktdemokratische Elemente in der Verfassungs- und Gesetzgebung, so zum Beispiel das Referendum, eine gewisse Kontrollfunktion im Bereich von Steuererhebung und Steuererhöhung wahrnehmen⁷⁶.

Gleichwohl stellt sich die Frage, wie aus schweizerischer Sicht vorzugehen wäre, um die Eigentumsgarantie mit Blick auf eine rechtssicher-operable Belastungsobergrenze zu konkretisieren. Primär drängt sich wohl ein Blick auf Höchstbelastungsregelungen in einzelnen Kantonen⁷⁷ und sekundär ein solcher auf steuerliche Belastungsobergrenzen in anderen Staaten auf. Man

⁷¹ Genfer Cour de justice, chambre administrative i.S. Mme et M. G. vom 20.12.2011 (ATA/771/2011) sowie Genfer Cour de justice, chambre administrative i.S. Mme X. vom 4.12.2012, (ATA/818/2012), RDAF 2013 II, 286 = StE 2013 A 22 Nr. 4.

⁷² RIVIER, S. 90.

⁷³ OBERSON, S. 44.

⁷⁴ DERS., S. 44 f.

⁷⁵ So wird der Halbteilungsgrundsatz von KIRCHHOF semantisch aus dem in Art. 14 II 2 GG verwendeten Wort „zugleich“ abgeleitet, welches dieser Autor im Sinne von „zu gleichen Teilen“ versteht. Für eine andere Begründung des Halbteilungsgrundsatzes vgl. etwa LANG, S. 181 ff.

⁷⁶ So VALLENDER, Besteuerungsbefugnisse, S. 38 und YERSIN, S. 284. Aufgrund unseres föderalistischen Staatsaufbaus darf dieser Aspekt im Steuerbereich indes auch nicht überschätzt werden.

⁷⁷ Der Blick auf kantonale Regelungen resp. Praxen wurde denn auch schon in anderem Zusammenhang praktiziert. Es kann auf den bekannten Entscheid im internationalen Steuerrecht verwiesen werden, wo das Bundesgericht für die Frage, ob unter dem DBA-USA 1951 Bankinformationen ausgetauscht werden mussten, die Situation an den drei international bedeutenden Bankenplätzen der Schweiz untersuchte (BGE 23.12.1970 i.S. X., 96 I 737, 750).

bedient sich damit der Rechtsvergleichung als „fünfter Auslegungsmethode“ – wie etwa in Deutschland diese Vorgehensweise bezeichnet wird⁷⁸.

Insgesamt – dies sei hier vorweggenommen – wird in der schweizerischen Literatur die Meinung vertreten, dass sich der hier interessierende Bereich kumulierter Einkommens- und Vermögenssteuern noch am ehesten für die Stipulierung einer absoluten Belastungsobergrenze durch den Gesetzgeber oder – in dieser Abhandlung im Vordergrund – das Bundesgericht eignet⁷⁹.

4. Vorgehensweise zur Ermittlung einer Belastungsobergrenze

a. Interkantonaler Rechtsvergleich

Zuerst zu den Kantonen: Die sog. Steuerinformationen⁸⁰ nennen insgesamt sieben Kantone, welche mit Bezug auf die Vermögenssteuer eine Belastungsobergrenze vorsehen⁸¹. Dabei sind die Begrenzungsmechanismen zum Teil recht unterschiedlich. Auf einzelne Systeme, die für die hier interessierende Frage nach dem Höchststeuersatz für das steuerbare Einkommen relevant werden können, sei kurz eingetreten.

- Gemäss Art. 66 des bernischen Staats- und Gemeindesteuergesetzes⁸² ermässigt sich die Vermögenssteuer für Steuerpflichtige, deren Vermögenssteuer 25% des Vermögensertrages übersteigt, auf diesen Betrag (höchstens jedoch auf 2.4‰ des steuerbaren Vermögens). Geht man ferner davon aus, dass der Vermögensertrag selbst auch noch – im Extremfall – der Einkommenssteuer zum Grenzsteuersatz von bspw. 42%⁸³ unterliegt, ergibt sich – unter Weglassung des in der Klammer genannten Promillebetrages – eine Höchstbelastung von 67% des steuerbaren Vermögensertrages.
- § 52 des Steuergesetzes des Kantons Basel-Stadt⁸⁴ sieht vor, dass Steuerpflichtige, deren Steuern auf dem Vermögen und dem Vermö-

⁷⁸ So TIPKE, *Steuerverfassungsrecht*, S. 562 unter Verweisung auf PETER HÄBERLE, *Grundrechtsgeltung und Grundrechtsinterpretation im Verfassungsstaat – Zugleich zur Rechtsvergleichung als „fünfter“ Auslegungsmethode*, JZ 1989, S. 913, 915.

⁷⁹ So HERZOG, S. 125 ff. und VÖLLMIN, S. 152.

⁸⁰ Steuerinformationen, herausgegeben von der Schweiz. Steuerkonferenz (SSK), D. Einzelne Steuern, Vermögenssteuer, Natürliche Personen, Juli 2012. Vgl. zum Ganzen auch die Hinweise bei RICHNER, *Steuertarifliche Besonderheiten*, S. 210 f.

⁸¹ Zum Zielkonflikt zwischen „Vermögenssteuerbremse“ (Eigentumsgarantie) und dem Verbot degressiver Tarife (Leistungsfähigkeitsgrundsatz) vgl. BEHNISCH/OPEL, S. 380 f.

⁸² BSG 661.11. Der Sinn von Art. 66 StG-BE liegt darin, „zu verhindern, dass steuerpflichtige Personen eine konfiskatorische Vermögenssteuer bezahlen müssen, was auch standortpolitisch motiviert sei“ (VGE BE 23.12.2004 i.S. X., BVR 2006, S. 71, 74).

⁸³ Im Jahre 2013 beträgt der maximale Grenzsteuersatz bei der Einkommenssteuer in der Stadt Bern 41.4%, in der steuerungünstigsten Gemeinde des Kantons (Sonviller) 46.2% und in der steuergünstigsten Gemeinde des Kantons (Deisswil) 37.2% (vgl. die Zusammenstellung bei PASCAL HINNY, *Steuerrecht 2014*, Zürich/Basel/Genf 2014, S. 1984).

⁸⁴ SG 640.100.

gensertrag 50% des Vermögensertrages übersteigen, eine Herabsetzung der Vermögenssteuer auf diesen Betrag verlangen können (wobei in jedem Fall mindestens eine Vermögenssteuer von 5% des steuerbaren Vermögens zu entrichten ist). Geht man davon aus, dass der Vermögensertrag ebenfalls noch der direkten Bundessteuer zum Höchststeuersatz von 11.5% unterliegt, ergibt dies – unter Vernachlässigung der in der Klammer genannten Regelung – eine Maximalbelastung von 61.5% des Vermögensertrages⁸⁵. Interessant ist ferner, dass offenbar auch der Kanton *Basel-Land* in seiner Praxis von einer 60%-Schwelle ausgeht⁸⁶.

- § 56 des Aargauer Steuergesetzes⁸⁷ wiederum sieht vor, dass die Einkommens- und Vermögenssteuern von Kanton, Gemeinde und Kirchgemeinde auf Antrag des Steuerpflichtigen auf 70% des Reineinkommens herabgesetzt werden (jedoch höchstens auf die Hälfte der geschuldeten Vermögenssteuern). Rechnet man auch hier die direkte Bundessteuer von 11.5% hinzu, ergibt sich – wiederum unter Vernachlässigung der Klammerregelung – eine zulässige Höchstbelastung von 81.5% des Reineinkommens.
- Die Kantone Genf⁸⁸ und Waadt⁸⁹ schliesslich kennen zwei sehr ähnliche Regelungen. Hier dürfen die Kantons- und Gemeindesteuern auf Einkommen und Vermögen 60% des Nettoeinkommens nicht übersteigen, wobei der Nettovermögensertrag mindestens 1% des Nettovermögens betragen muss. Rechnet man auch hier noch die direkte Bundessteuer von 11.5% hinzu, ergibt sich eine Maximalbelastung von 71.5% des steuerbaren (Netto-) Einkommens.

b. Internationaler Rechtsvergleich

Namentlich TIPKE hat, nicht zuletzt in Auseinandersetzung mit dem Halbteilungsgrundsatz, rechtsvergleichende Abklärungen im hier relevanten Höchstbelastungsbereich getroffen. Dazu ist in seinem steuerrechtlichen Grundlagenwerk Folgendes zu lesen:

⁸⁵ HERZOG, S. 126 geht von einer 50%-Belastungsobergrenze aus, da nach ihm die direkte Bundessteuer bereits miteingeschlossen ist. Seither haben allerdings die gesetzlichen Grundlagen geändert, was die Abweichung erklären mag. Aus dem jetzt gültigen Wortlaut von § 52 StG-BS lässt sich auf alle Fälle nicht ohne weiteres schliessen, dass die direkte Bundessteuer auch eingeschlossen wäre.

⁸⁶ Steuergericht BL 21.9.2012, BStPra 2013, S. 213, 215.

⁸⁷ SAR 651.100. Zu dieser Norm vgl. den Kommentar von WALTHER, N 1 ff. zu § 56 StG-AG.

⁸⁸ Vgl. Art. 60 LIPP (RS/GE D 3 08).

⁸⁹ Vgl. Art. 8 Abs. 3 LCom (RSV 650.11) i.V.m. Art. 7 Loi annuelle sur l'impôt 2013 (RSV 642.00.021012.1).

„Da sich aus den Grundrechten kein präzises Ergebnis ablesen lässt, bleibt einem Verfassungsgericht nichts anderes übrig, als den Knoten an für angemessen gehaltener Stelle durchzuschlagen. Auch dazu kann der Rechtsvergleich genutzt werden: Er lehrt erstaunlicherweise dies: In den Niederlanden dürfen Einkommen und Vermögenssteuer das belastbare Einkommen nur bis zur Höhe von 75% belasten. In Spanien liegt diese Grenze bei 70%, in Schweden bei 73.5%. In Frankreich darf die Solidaritätssteuer auf Vermögen zusammen mit der Einkommenssteuer des Vorjahres nicht mehr als 85% betragen. In Finnland beträgt der Grenzsteuersatz der Einkommenssteuer z.Zt. 67.6%; allerdings können Steuerpflichtige, bei denen die Einkommenssteuer, die Kommunal- und Kirchensteuer sowie die Renten- und Krankenversicherungsbeiträge 70% des Einkommens überschreiten, eine Reduktion dieser Abgaben auf 70% verlangen. In Dänemark dürfen die Steuern auf das Einkommen (ohne Kirchensteuer) und die Vermögenssteuer 73.5% des zu versteuernden Einkommens nicht übersteigen; jedoch sind als Vermögenssteuer mindestens 40% des ursprünglichen Betrags zu entrichten. [...] Die erwähnten Grenzen sind m.E. alles andere als ideal; sie zeigen aber, was in anderen freiheitlichen Rechts- und Sozialstaaten für (noch) vertretbar gehalten wird“⁹⁰.

5. Schlussfolgerung

Was ist aus alledem als Schlussfolgerung abzuleiten? Eine generelle, mathematisch exakte, aus der Eigentumsgarantie abgeleitete Belastungsobergrenze wird man wohl nie ziehen oder diesbezüglich einen Konsens herstellen können⁹¹. Es ist mit anderen Worten nicht möglich, das Verbot konfisfaktorischer Besteuerung allgemeingültig ein für alle Mal zu einem Höchststeuersatz zu verdichten und exakt zu sagen, wann Partizipation in Konfiskation⁹² oder Ausschöpfung durch den Staat in Erschöpfung des Steuerpflichtigen⁹³ umschlägt. Es kann deshalb stets bloss darum gehen, im Einzelfall oder für gewisse typische Fallkategorien ein hinreichend *plausibles* Ergebnis zu suchen. „Wer [dann] eine andere Quantifizierung als die gewählte für besser hält, muss darlegen, dass eine grössere Plausibilität für sie spricht.“⁹⁴

Vergleicht man in diesem Sinne die verschiedenen interkantonalen und internationalen Höchstsätze miteinander, ist für die hier vorliegende Abhandlung eine Höchstbelastungsgrenze von 70% des steuerbaren Einkommens am plausibelsten:

⁹⁰ TIPKE, Steuerrechtsordnung, S. 454 f.; vgl. auch DERS., Steuerverfassungsrecht, S. 573.

⁹¹ So auch CAGIANUT, Schranken, S. 75 f.; IMBODEN, Schranke, S. 10 und HÖHN, S. 244.

⁹² So das Wortspiel bei TIPKE, Steuerrechtsordnung, S. 444.

⁹³ In Ahnlehnung an die Formulierung bei TIPKE, Steuerverfassungsrecht, S. 573.

⁹⁴ VOGEL, S. 540.

- diese Grösse liegt in einem Bereich, wie er verschiedentlich im Ausland angewendet wird resp. sich in einzelnen namhaften Kantonen ergibt (und im Falle von Genf gerichtlich bestätigt wurde⁹⁵);
- sie liegt zudem unter den etwas hohen rund 80% des Kantons Aargau und den wohl etwas tiefen ca. 60% des Kantons Basel-Stadt resp. Kantons Basel-Land;
- sie ist auch deshalb vertretbar, weil die Vermögenserträge nicht noch mittels den sich ab einer gewissen Höhe des beitragspflichtigen Einkommens als Steuern auswirkenden AHV-/IV-Beiträgen belastet werden⁹⁶.

Die Tatsache, dass sich im Zürcher Leibrentenfall⁹⁷ eine Höchstbelastung von 55% ergab, steht der *in casu* vertretenen 70%-Schwelle nicht entgegen, handelte es sich doch beim Zürcher Fall um eine Kombination von Einkommens- und *Erbschaftssteuer*. Zudem lag auch insofern ein Sonderfall vor, als die konfiskatorische Besteuerung nicht zuletzt infolge mangelnder Liquidität der Steuerpflichtigen⁹⁸ bejaht werden musste.

Zusammenfassend: Jenseits der 70%-Grenze wird die Einkommenssteuerbelastung konfiskatorisch. Dabei ist in Kauf zu nehmen, dass man sich für schweizerische Prüfungszwecke etwas unnachsichtiger zeigt als ehemals das deutsche Bundesverfassungsgericht im Halbeilungsentschied oder der „Alte Fritz“ in seinem politischen Testament⁹⁹. Während ersteres eine lässliche Sünde ist, wiegt letzteres hingegen schon schwerer.

6. Berücksichtigung des Existenzminimums

Es können sich theoretisch vermutlich Konstellationen ergeben, bei denen die Steuerbelastung nicht die Schwelle von 70% erreicht, aber in Bezug auf die absoluten Zahlen dem Steuerpflichtigen trotzdem im Ergebnis bloss ein Beitrag zur Bestreitung seines Lebensaufwandes verbleibt, der unter dem Existenzminimum¹⁰⁰ liegt. Auch diese Konstellation müsste als konfiskatorisch angesehen werden¹⁰¹, was hier bloss der guten Ordnung halber noch klargestellt sei.

⁹⁵ Vgl. die beiden unten besprochenen Genfer Fälle.

⁹⁶ Andernfalls müsste man sich eine tiefere Schwelle überlegen.

⁹⁷ BGE 10.5.1985, ASA 56, S. 439.

⁹⁸ Liquiditätsproblematik: mittels *zukünftiger* Renteneinnahmen kann die *sofort* fällige Erbschaftssteuer nicht bezahlt werden.

⁹⁹ Siehe dazu das Eingangszitat zu diesem Beitrag.

¹⁰⁰ Vgl. dazu REICH, Steuerrecht, S. 221 und S. 340.

¹⁰¹ Das folgt m.E. bereits aus der „Willkürpassage“ des Aargauer Entscheides (BGE 29.2.1980 i.S. X. 106 Ia 342, 353: „[...] zur Bestreitung seines Lebensunterhaltes angewiesen ist [...]“). Zum Zusammenhang zwischen Existenzminimum und konfiskatorischer Besteuerung vgl. auch die Ausführungen von TABOADA, S. 267 f. sowie TIPKE, Steuerverfassungsrecht, S. 570 f.).

IV. Prüfprogramm

A. Vorbemerkung

Im vorliegenden Beitrag wird die Meinung vertreten, dass

- mit einem Teil der Literatur und damit entgegen dem Bundesgericht bereits ein *einmaliger* Substanzeingriff eine konfiskatorische Besteuerung bewirken kann;
- mit IMBODEN und CAGIANUT bei der Frage des Dispositionszwanges im Zusammenhang mit ertragslosem/-schwachem Vermögen je nach konkretem Sachverhalt zu differenzieren ist, also weder ein absoluter Dispositionszwang noch ein absolutes Dispositionsverbot besteht, und dass schliesslich
- auch in Fällen, bei denen die Vermögenserträge zwar zur Deckung von Vermögens- und Einkommenssteuer ausreichen, daneben aber trotz allem entweder die Steuerbelastung exorbitant hoch ausfällt (d.h. den Bereich von 70% des steuerbaren Einkommens erreicht bzw. überschreitet) oder aber in das Existenzminimum des Steuerpflichtigen eingegriffen wird, eine konfiskatorische Besteuerung vorliegen kann.

Dies führt nach der hier vertretenen Ansicht zu folgendem Prüfprogramm mit Blick auf das Vorliegen einer konfiskatorischen Besteuerung.

B. Ablauf der Prüfung – Prüfungsfragen

Frage 1: Hält der Steuerpflichtige bewusst seine Vermögenserträge künstlich tief, d.h. wäre es ihm *zumutbar*, höhere Vermögenserträge zu erzielen?

- Falls ja: Berechnung der erzielbaren Vermögenserträge (Soll-Erträge) und dann weiter zu Frage 2.
- Falls nein: Weiter zu Frage 2.

Frage 2: Reichen die Nettovermögenserträge eines *einzigsten* Steuerjahres aus, um die Einkommenssteuern auf diesen Nettoerträgen sowie die Vermögenssteuer zu decken?

- Falls ja: Ist die Gesamtsteuerbelastung von Einkommen (Bund/Kanton/Gemeinde) und Vermögen (Kanton/Gemeinde) des Pflichtigen unter 70% des steuerbaren Einkommens und verbleibt diesem mindestens ein Betrag in Höhe des Existenzminimums?
 - Sofern diese Frage mit ja beantwortet wird, liegt keine konfiskatorische Besteuerung vor.
 - Sofern diese Frage mit nein beantwortet wird, ist eine konfiskatorische Besteuerung gegeben. In diesem Fall ist bspw. die

Vermögenssteuer herabzusetzen¹⁰², bis die Grenze von 70% erreicht oder unterschritten wird.

- Falls nein: Hat der Steuerpflichtige neben den Vermögenserträgen auch anderweitige Einkünfte und liegt die Gesamtsteuerbelastung von Einkommen (Bund/Kanton/Gemeinde) und Vermögen (Kanton/Gemeinde) des Pflichtigen unter 70% des steuerbaren Einkommens resp. verbleibt diesem mindestens ein Betrag in Höhe des Existenzminimums?
 - Sofern diese Frage mit ja beantwortet wird, liegt keine konfiskatorische Besteuerung vor.
 - Sofern diese Frage mit nein beantwortet wird, ist eine konfiskatorische Besteuerung gegeben. In diesem Fall ist die Vermögenssteuer herabzusetzen, bis die Grenze von 70% erreicht oder unterschritten wird.

Dieser Raster sei anhand der oben dargestellten vier schematischen Beispiele kurz erläutert. Der besseren Übersichtlichkeit halber sei die Synops hier noch einmal im Zusammenhang wiedergegeben.

Schaubild 3	Beispiel 1		Beispiel 2		Beispiel 3		Beispiel 4	
Steuerbares Vermögen		30'000'000		30'000'000		30'000'000		30'000'000
Steuerbarer Vermögensertrag	1%	300'000	1%	300'000	2%	600'000	2%	600'000
Steuerliche Netto-Rendite		1.00%		1.00%		2.00%		2.00%
Sonstiges steuerbares Einkommen		0		250'000		0		70'000
Total steuerbares Einkommen		300'000		550'000		600'000		670'000
Vermögenssteuer	1%	300'000	1%	300'000	1%	300'000	1%	300'000
Einkommenssteuer auf Vermögensertrag	35%	105'000	40%	120'000	40.5%	243'000	41%	246'000
Einkommenssteuer auf sonstigem steuerbarem Einkommen	35%	0	40%	100'000		0	41%	28'700
Gesamteinkommenssteuer		105'000		220'000		243'000		274'700
Gesamtsteuer (Einkommen & Vermögen)		405'000		520'000		543'000		574'700
Verbleibendes Einkommen nach Steuern		-105'000		30'000		57'000		95'300
Steuerbelastung in % des steuerbaren Einkommens		135.00%		94.55%		90.50%		85.78%

¹⁰² Dies ist bspw. die Methode, wie sie in verschiedenen Kantonen im Rahmen deren Höchstbelastungsvorschriften angewendet wird (vgl. die Nachweise bei RICHNER, Steuertarifliche Besonderheiten, S. 223, FN 105). Aufgrund des föderalistischen Aufbaus der Schweiz wäre wohl bezüglich der verschiedenen Steuerhoheiten (unter Ausklammerung der Stufe Bund) eine proportionale Kürzung vorzunehmen (HERZOG, S. 131 sowie bspw. die Lösung von Art. 8 Abs. 4 LCom-VD, RSV 650.11). Auch im Ausland, z.B. in Schweden, wird offenbar die Vermögenssteuer gekürzt (TIPKE, Steuerverfassungsrecht, S. 573). Natürlich sind auch andere Korrekturmechanismen denkbar, um eine konfiskatorische Besteuerung zu beseitigen.

C. Bemerkungen zum Prüfprogramm**1. Zu Frage 1 des Prüfprogramms**

Diese Frage kann aufgrund des blossen Zahlenrasters nicht beurteilt werden. Anlässlich eines konkreten Falles wären indes aus Sicht des Autors folgende Überlegungen, die hier beispielhaft dargestellt seien, anzustellen:

Falls bspw. ein Mehrheits- oder Alleinaktionär seiner finanziell gesunden Gesellschaft ein Darlehen gewährt und dafür keinen Zins verlangt, hält sein Verhalten einem Drittvergleich nicht stand, weil im kommerziellen Bereich regelmässig keine zinslosen, sondern verzinsliche Darlehen gewährt werden. In einem solchen Fall wäre es somit steuerrechtlich zulässig, wenn die Steuerverwaltung dem fraglichen Alleinaktionär einen marktüblichen Zins beim Einkommen aufrechnet und das Vorliegen einer konfiskatorischen Besteuerung anhand dieses aufgerechneten Soll-Ertrages prüft.

Bereits wesentlich heikler ist dagegen die analoge Frage im Falle fehlender Dividendenausschüttungen. Dazu folgende Beispiele:

- A. hält als Minderheitsaktionär 8% der Aktien einer Familien-AG. Die Familien-AG zahlt seit längerer Zeit keine Dividenden. A. wird man kaum eine fiktive Soll-Dividende im Einkommen aufrechnen dürfen. Einerseits beherrscht A. die Familien-AG nämlich nicht, so dass es nicht von seinem Willen abhängt, ob diese eine Dividende zahlt. Andererseits wird A. in einer derartigen Konstellation möglicherweise auch keinen Käufer für seine Aktien finden. Er verzichtet somit nicht aus steuerlichen Gründen auf eine Dividende, sondern hat gar keine Dispositions- und damit Optimierungsmöglichkeit. Dulde (die Besteuerung) oder „liquidiere“ ist in solchen Fällen keine gangbare Alternative.
- B. handelt mit börsenkotierten Wertpapieren (Streubesitz) und wurde bisher noch nicht als gewerbsmässiger Wertpapierhändler erfasst. B. verfolgt bewusst eine Kapitalgewinnstrategie. Dividendenausschüttungen der Gesellschaften sind für ihn sekundär. In einem solchen Fall wäre es legitim, bei B. einen Soll-Ertrag aufzurechnen, und die Prüfung einer konfiskatorischen Besteuerung von dieser Soll-Grösse aus vorzunehmen.
Die Schwierigkeit wird in derartigen Fällen natürlich die Ermittlung einer plausiblen Soll-Dividende sein. Folgende Vorgehensweisen könnten in Frage kommen:

- Das Abstellen auf statistische Angaben betreffend Durchschnittsrendite, wie es das Bundesgericht im „Aargauer Fall“ tat¹⁰³.
- Das analoge Heranziehen von Zahlenmaterial, wie es für sog. Normaldividenden in verschiedenen Steuerbereichen verwendet wird (so etwa bei der Berechnung des Wertes einer Nutzniessung¹⁰⁴ oder bei der Partnerwerkbesteuerung¹⁰⁵) resp. diskutiert wurde (bspw. bei der Beseitigung der wirtschaftlichen Doppelbelastung¹⁰⁶).
- Die sinngemässe Anwendung der „Antikonfiskationsnormen“ der Kantone Waadt und Genf¹⁰⁷ oder der Praxis/Rechtsprechung des Kantons Freiburg¹⁰⁸ (Annahme einer durchschnittlichen Minimalrendite).
- *Last but not least* die sinngemässe Heranziehung der Mindest-Dividendenausschüttungsregeln des schweizerischen Missbrauchsbeschlusses¹⁰⁹ im internationalen Steuerrecht der Schweiz.
- C. ist 55-jährig, Alleinaktionär einer Familien-AG sowie deren Direktor und VR-Präsident. Die Familien-AG hat zwar eine hohe Substanz, aber seit kurzem finanzielle Probleme. Deshalb schüttet die AG weder eine Dividende aus, noch verzinst sie das ihr von C. gewährte Passiv-Aktionärsdarlehen. In dieser Situation dürfte man C. ebenfalls keine fiktive Dividende oder einen fiktiven Zinsertrag aufrechnen. Da die Familien-AG zudem Arbeitgeberin des 55-jährigen C. ist, kann man von C. auch nicht verlangen, dass er seine Aktien an der Familien-AG veräussert¹¹⁰.

¹⁰³ Das Bundesgericht stellte im Entscheid auf die statistischen Quellenwerke für das Jahr 1973 ab (Tabelle 5, S. 36/37) und ging von einem durchschnittlichen Vermögensertrag der fraglichen Aktien von 4% aus (BGE 29.2.1980 i.S. X., 106 Ia 342, 352).

¹⁰⁴ Der Kanton Bern geht bei der Berechnung des Wertes einer Nutzniessung offenbar von einer 4%-igen „Verzinsung“ des Aktiensteuerwertes aus (ERNST GIGER, Kurzunterlagen zum Weiterbildungskurs 2014 der Eidg. Steuerverwaltung/Universität Bern in Schwarzenburg, Thema 5, Lösung zu Fall 3).

¹⁰⁵ Vgl. dazu BEHNISCH/LOCHER, S. 8.

¹⁰⁶ Vgl. etwa die Diskussion der Milderung der wirtschaftlichen Doppelbelastung mittels Abzuges einer Normaldividende im Rahmen der Steuerharmonisierung (dazu VALLENDER, Verfassungsmässiger Rahmen, S. 278).

¹⁰⁷ Vgl. dazu Abschnitt V.A.2 und V.A.3.

¹⁰⁸ Entscheid der Cour fiscale du Tribunal cantonal vom 15. Juni 2012, RFJ 2012, S. 287.

¹⁰⁹ Vgl. etwa Art. 2 Abs. 2 lit. b des Missbrauchsbeschlusses 1962 (SR 672.202). Gemäss Praxis beträgt eine der Mindestausschüttungsvarianten 6% des Eigenkapitals (LUTZ, S. 63).

¹¹⁰ Von ähnlichen Überlegungen geht auch die Gerichtspraxis aus (vgl. Steuergericht BL 21.9.2012, BStPra 2013, S. 213, 218). Auch gemäss VÖLLMIN, S. 154 können familiäre Gründe – entgegen dem Bundesgericht – die Dispositionsfreiheit einschränken oder verunmöglichen.

Ferner kann sich die hier interessierende Problematik bei Liegenschaften stellen, wie namentlich die beiden „Genfer Fälle“¹¹¹ zeigen. Auch hier ist zu differenzieren, wie folgendes Beispiel illustriert:

- D. hält diverse Liegenschaften, welche er vor Jahren von seinen Eltern erbte. Aufgrund der Erbschaft hat D. eine starke emotionale Beziehung zu diesen Liegenschaften resp. zu den langjährigen Mietern, von denen er viele persönlich kennt. Die fraglichen Liegenschaften werfen im Moment einen (tiefen) Bruttoertrag von 2% ab. Auch dies ist noch kein Grund, bei D. einen zusätzlichen, fiktiven Mietertrag aufzurechnen. Liegenschaften sind auch schon deshalb anders als Wertpapiere zu behandeln, weil bei deren Verkauf regelmässig eine Grundstückgewinnsteuer anfallen wird, und der Eigentümer somit, anders als bei Wertpapieren, nicht auf einen steuerfreien Kapitalgewinn „spekulieren“ kann. Das Steuerrecht kann in einem solchen Fall vom Eigentümer einer Liegenschaft kaum verlangen, dass er diese verkauft und die Gelder ertragsoptimiert anlegt. Kauf und Verkauf müssen hier alleine in der Entscheidungsbefugnis des Eigentümers liegen.

2. Zu Frage 2 des Prüfprogramms

Gemäss Prüfungsraster wäre bei Beispiel 1 diese Frage zu verneinen und mangels anderweitiger Einkünfte und einem daraus resultierenden „negativen“ Einkommen die konfiskatorische Besteuerung zu bejahen.

Gleich müsste auch Beispiel 2 entschieden werden. Zwar sind hier neben dem Vermögensertrag zusätzliche Einkünfte vorhanden, doch ändert dies nichts an der Beurteilung, weil die Gesamtsteuerbelastung mit rund 94% exorbitant hoch ist und die in der vorliegenden Abhandlung vertretene 70%-Schwelle damit überschritten wird.

Was Beispiel 3 anbelangt, deckt zwar der Vermögensertrag im Gegensatz zu den Beispielen 1 und 2 die darauf lastende Einkommenssteuer resp. die Vermögenssteuer. Weil indes die Gesamtsteuerbelastung des Pflichtigen mit rund 90% des steuerbaren Einkommens über dem hier angewendeten Schwellenwert von 70% liegt, ist die konfiskatorische Besteuerung trotzdem zu bejahen.

Gleiches gilt auch mit Bezug auf Beispiel 4, wo die schon mehrmals erwähnte Obergrenze von 70% ebenfalls überschritten wird. Gemäss dem hier verwendeten Prüfungsraster wäre somit bei allen vier Beispielen eine Verletzung der Eigentumsgarantie gegeben.

Im Folgenden seien fünf Gerichtsentscheide anhand des hier vertretenen Rasters mit Blick auf die Verletzung der Eigentumsgarantie überprüft. Kon-

¹¹¹ Vgl. Abschnitt V.A.2 und V.A.3.

cret handelt es sich um den schon etwas älteren bundesgerichtlichen *leading case* zur konfiskatorischen Besteuerung sowie vier neuere kantonale Urteile.

V. Prüfung ausgewählter Judikatur anhand des dargestellten Prüfungsrasters

A. Sachverhalte

1. „Aargauer Fall“¹¹²

a. Sachverhalt

Der steuerpflichtige X. war selbständigerwerbend und ausserdem Vizepräsident der Y. AG. Sein steuerbares Vermögen von rund CHF 46.8 Mio. bestand zum überwiegenden Teil aus Aktien der Y. AG (rund CHF 35 Mio.). Da die fraglichen Y.-Aktien „mit einer gewissen Regelmässigkeit“ vorbörslich gehandelt wurden, stellte die Veranlagungsbehörde für deren Bewertung auf eben diese Verkaufspreise ab und nicht etwa auf den inneren Wert gemäss Praktikerformel resp. Wegleitung. Dies ergab einen hohen Vermögenssteuerwert und kombiniert mit einem eher tiefen Aktienertrag eine erhebliche (gleichsam „überschiessende“) Einkommens- resp. Vermögenssteuerbelastung.

Konkret überstieg aufgrund dieses Umstandes in der Steuerperiode 1973/74 die Gesamtsteuerlast von rund CHF 523'000 das steuerbare Gesamteinkommen von ca. CHF 498'000¹¹³ um rund CHF 25'000, was umgerechnet einen Steuersatz von ca. 104% und damit nach Ansicht von X. eine konfiskatorische Besteuerung ergab.

Der Beschwerdeführer X. machte deshalb im Beschwerdeverfahren geltend, seine Einkommens- und Vermögenssteuern auf seinen Wertschriften dürften 75% des Wertschriftenertrages nicht übersteigen.

b. Bundesgerichtliches Urteil

Das in letzter Instanz angerufene Bundesgericht verneinte die konfiskatorische Besteuerung aus folgenden Gründen:

Hinsichtlich Aktienbewertung war es nach Ansicht der Lausanner Richter nicht willkürlich, auf die Verkaufspreise anstatt auf den Formelwert gemäss Wegleitung abzustellen.

Im Übrigen blendete das Bundesgericht den effektiv erzielten Dividendertrag aus, und ging für die hier interessierende Steuerperiode von einem

¹¹² BGE 29.2.1980 i.S. X., 106 Ia 342.

¹¹³ Bestehend aus rund CHF 341'000 steuerbarem Vermögensertrag und ca. CHF 157'000 sonstigem steuerbaren Einkommen.

durchschnittlich erzielbaren Soll-Ertrag von 4% aus. Bei einem so berechneten Soll-Ertrag von rund CHF 50'000 betrug die Gesamtbelastung durch Vermögens- und Einkommenssteuern noch rund 60% des Vermögensertrages, was nach Ansicht der Höchstinstanz nicht konfiskatorisch war.

Sodann liegt nach Meinung des Bundesgerichts auch immer dann keine konfiskatorische Besteuerung vor, wenn ein Eigentümer freiwillig auf einen genügenden Ertrag verzichtet, „etwa mit Rücksicht auf familiäre Beziehungen“ oder weil er hofft „bei späterer Veräusserung des Vermögensobjektes einen den Vermögensertrag weit übersteigenden Kapitalgewinn zu erzielen“¹¹⁴. Ob es in casu für X. zumutbar war, seine Y.-Aktien gegen rentablere Vermögenswerte einzutauschen, liessen die Lausanner Richter im Ergebnis aber offen, da sie bereits aus folgendem Grund eine Verletzung der Eigentumsgarantie verneinten:

Eine konfiskatorische Besteuerung kann für die Höchstinstanz nämlich immer nur dann in Frage kommen, „wenn die hohe Steuerbelastung zum Dauerzustand“¹¹⁵ wird. Tritt hingegen eine übermässige steuerliche Belastung „nur für die Dauer eines oder einiger weniger Steuerjahre ein, dann ist der Wesenskern der Eigentumsgarantie dadurch nicht berührt“¹¹⁶ – so die Lausanner Praxis. Davon macht das Bundesgericht nur dann eine Ausnahme, und zwar nicht im dogmatischen Lichte der Eigentumsgarantie, sondern unter Berufung auf den Gleichheitssatz, „wenn die starke Steuerbelastung – auch wenn sie bloss vorübergehend ist – grob gegen das Gerechtigkeitsdenken verstösst“¹¹⁷. Das kann nach Ansicht des höchsten Gerichts etwa dann der Fall sein, „wenn der Beschwerdeführer auf den Vermögensertrag zur Bestreitung seines Lebensunterhaltes angewiesen ist“¹¹⁸, was in casu indes nicht zutraf. Infolgedessen wurde die staatsrechtliche Beschwerde abgewiesen und eine konfiskatorische Besteuerung des X. verneint.

2. „Erster Genfer Fall“¹¹⁹

a. Sachverhalt

Mit Bezug auf die hier interessierende Steuerperiode 2005 erzielten die Eheleute G. ein Bruttoeinkommen von CHF 441'360 und ein steuerbares Einkommen von CHF 310'329¹²⁰. Das Nettovermögen betrug CHF 30'350'714,

¹¹⁴ BGE, a.a.O., S. 352.

¹¹⁵ BGE, a.a.O., S. 355.

¹¹⁶ Ebd.

¹¹⁷ Ebd.

¹¹⁸ Ebd.

¹¹⁹ Entscheid der *Genfer Cour de justice, chambre administrative* i.S. Mme et M. G. vom 20.12.2011 (ATA/771/2011).

¹²⁰ Dabei handelt es sich um das für die Kantons- und Gemeindesteuern massgebende steuerbare Einkommen. Das steuerbare Einkommen der Direkten Bundessteuer ist mit CHF 344'300 leicht höher.

das steuerbare Vermögen CHF 19'937'453. Die gesamten Einkommens- und Vermögenssteuern (Bund, Kanton, Gemeinde¹²¹) beliefen sich auf CHF 305'869.65, was bei einem steuerbaren Einkommen von CHF 310'329 eine Steuerbelastung von 98.56% dieses steuerbaren Einkommens ergab. Die Steuerpflichtigen machten vor der Genfer Höchstinstanz eine konfiskatorische Besteuerung geltend, welche diese aus folgenden Gründen bejahte.

b. Urteil der Genfer Cour de justice

Die Genfer *Cour de justice* verweist als erstes auf den im Genfer Steuergesetz per 1.1.2011 als „Anti-Konfiskationsnorm“ eingeführten Art. 60 LIPP¹²². Dieser hat folgenden Wortlaut:

„Pour les contribuables domiciliés en Suisse, les impôts sur la fortune et sur le revenu – centimes additionnels cantonaux et communaux compris – ne peuvent excéder au total 60% du revenu net imposable. Toutefois, pour ce calcul, le rendement net de la fortune est fixé au moins à 1% de la fortune nette.“

Da die besagte Norm erst per 1.1.2011 in Kraft trat, konnte sie für die Prüfung des Vorliegens einer konfiskatorischen Besteuerung hinsichtlich der hier interessierenden Steuerperiode 2005 noch nicht direkt angewendet werden.

Die Genfer *Cour de justice* verweist infolgedessen bei ihrer weiteren Prüfung auf die bundesgerichtliche Rechtsprechung zur konfiskatorischen Besteuerung und sodann unter Zitierung von RIVIER auf den früher vom deutschen Bundesverfassungsgericht vertretenen Halbteilungsgrundsatz. Sie bejaht schliesslich die konfiskatorische Besteuerung, weil die Steuerpflichtigen bei einer Steuerbelastung von 98.56% ihres steuerbaren Einkommens letztlich zum (Über-) Leben in ihre Vermögenssubstanz eingreifen müssen (« ...ils sont contraints, une fois leur impôt acquitté, de vivre de leur fortune », E. 7). Nach Bezahlung der Steuern steht ihnen nämlich vom steuerbaren Einkommen nur noch ein Betrag von rund CHF 4'000 zur Verfügung. Eine Verletzung der Eigentumsgarantie war nach Ansicht der Genfer *Cour de justice* namentlich auch deshalb zu bejahen, weil es sich bei der Steuerbelastung des strittigen Steuerjahres 2005 nicht um einen Einzelfall handelte. Wie das Gericht festhielt, bewegte sich die Steuerbelastung nämlich auch in den Steuerjahren 2002 bis 2009 jeweils zwischen 75% und 90% des steuerbaren Einkommens.

Weil das Gericht eine konfiskatorische Besteuerung bejahte, setzte es die vom Ehepaar G. geschuldete Steuer herab. Mangels anderweitiger konkreter Regeln resp. gerichtlicher Praxis liess es sich dabei sinngemäss vom oben

¹²¹ Einkommens- und Vermögenssteuern inkl. den für unsere Zwecke vernachlässigbaren CHF 25 *taxe personnelle* und CHF 4'011.70 *impôt immobilier complémentaire*.

¹²² RS/GE D 3 08.

wörtlich zitierten Art. 60 LIPP inspirieren, obschon dieser im Jahre 2005 noch nicht in Kraft war. Weil die Pflichtigen aber bloss eine Maximalbelastung von 70% beantragt hatten, kam die an sich günstigere Obergrenze von 60% des Art. 60 LIPP nicht zur Anwendung, da das Gericht nicht über die Parteibegehren (*ultra petita*) hinausgehen konnte. Konkret führte dies dazu, dass die Gesamtsteuerbelastung des Ehepaares G. im Jahre 2005 durch die Kantons- und Gemeindesteuern (die Direkte Bundessteuer konnte wegen Art. 190 BV nicht überprüft resp. herabgesetzt werden) nicht mehr als 70% des steuerbaren Einkommens betragen durfte, wobei gleichzeitig der Mindestertrag des Vermögens auf 1% des Nettovermögens festgesetzt wurde, wie das auch Art. 60 LIPP vorsieht.

3. „Zweiter Genfer Fall“¹²³

a. Sachverhalt

Ein Jahr später musste die Genfer *Cour de justice* erneut einen Fall konfiskatorischer Besteuerung beurteilen. Diesem lag mit Bezug auf die Steuerbelastung ein ähnlicher Sachverhalt wie dem soeben dargestellten zugrunde. Im hier interessierenden Steuerjahr 2006 hatte die in Genf wohnhafte Frau X. ein Nettovermögen von CHF 9'142'123, woraus ein steuerbares Vermögen von CHF 8'507'184 resultierte. Das Bruttoeinkommen betrug CHF 177'517 und das steuerbare Einkommen CHF 130'036. Ersteres bestand ausschliesslich aus Bruttovermögenserträgen von im Kanton Genf gelegenen Liegenschaften¹²⁴. Die gesamten Einkommens- und Vermögenssteuern (Bund, Kanton, Gemeinde)¹²⁵ betrugen im Steuerjahr 2006 CHF 120'104. Damit ergab sich eine Gesamtsteuerbelastung mit Einkommens- und Vermögenssteuern resp. *tax personnelle* und *impôt immobilier complémentaire* von 92.36% des steuerbaren Einkommens. Frau X. verblieben von ihrem steuerbaren Einkommen im Ergebnis weniger als CHF 10'000 pro Jahr zur Deckung ihres Lebensunterhaltes. Das Vermögen der Steuerpflichtigen bestand hauptsächlich aus im Kanton Genf gelegenen Liegenschaften im Wert von CHF 11'283'777, ferner einer wertmässig auf CHF 1'501'744 bezifferten Liegenschaft in Spanien sowie aus einem Wertschriftenvermögen von CHF 6'850'606, welches hauptsächlich aus zwei Beteiligungen an den Gesellschaften A. SA und Z. bestand.

¹²³ Entscheid der Genfer *Cour de justice, chambre administrative* i.S. Mme X. vom 4.12.2012, (ATA/818/2012), RDAF 2013 II, 286 = StE 2013 A 22 Nr. 4.

¹²⁴ So heisst es in E. 5 des Entscheides a.a.O.: „Son revenu était essentiellement constitué de rendements d'immeubles loués à Genève (pour CHF 177'715) (...)“. Und in E. 6 wird ausgeführt: „Le revenu brut pour cette même période s'est monté à CHF 177'517 (...)“.

¹²⁵ Inkl. einer *taxe personnelle* von CHF 25 und einer *impôt immobilier complémentaire* von CHF 11'283.80.

b. Urteil der Genfer Cour de justice

Die Genfer Höchstinstanz bejahte auch hier eine konfiskatorische Besteuerung und zwar aus folgenden Gründen:

Die hohe Belastung des hier interessierenden Steuerjahres 2006 war nicht ein Einzelfall, sondern in den Jahren 2007 und 2008 stellte sich die Situation sehr ähnlich dar. Das Element der Dauerhaftigkeit des Substanzeingriffs war somit nach Ansicht der Genfer Richter erfüllt. Gegen die Annahme einer konfiskatorischen Besteuerung sprach nach Meinung der Genfer Höchstinstanz auch nicht der Umstand, dass das Vermögen der Steuerpflichtigen in den Jahren 2006 bis 2008 um rund CHF 4 Mio. zugenommen hatte, war diese Zunahme doch primär auf die Änderung des Kapitalisierungssatzes für die Bewertung der Genfer Liegenschaften zurückzuführen und damit künstlich bedingt.

Die Bejahung der konfiskatorischen Besteuerung führte somit gleich wie im oben dargestellten ersten Genfer Fall zu einer Herabsetzung der Genfer Kantons- und Gemeindesteuern (die Direkte Bundessteuer konnte erneut wegen Art. 190 BV nicht überprüft resp. herabgesetzt werden) auf maximal 70% des steuerbaren Einkommens, wobei gleichzeitig der Mindestertrag des Vermögens auf 1% des Nettovermögens festgesetzt wurde, wie das auch – der im Besprechungsfall freilich noch nicht anwendbare – Art. 60 LIPP vorsieht.

4. „Basler Fall“¹²⁶

a. Sachverhalt

Im Jahre 2012 musste sich auch die Basler Steuerjustiz mit einem Fall befassen, in dem seitens der Steuerpflichtigen eine konfiskatorische Besteuerung geltend gemacht wurde. Folgender Sachverhalt stand zur Beurteilung:

Die Vermögens- und Einkommensverhältnisse eines im Kanton Basel-Landschaft wohnhaften Ehepaares stellten sich im hier interessierenden Steuerjahr 2009 wie folgt dar: Das Bruttovermögen betrug CHF 35'322'454 und bestand hauptsächlich aus Wertschriftenstreubesitz. Das erwähnte Bruttovermögen warf einen Bruttoertrag von jährlich bloss 0.33% oder CHF 118'006 ab. Zieht man von diesem Bruttoertrag diverse Aufwendungen ab (Vermögensverwaltungskosten, Einkommenssteuern auf den Vermögenserträgen sowie die Vermögenssteuer), ergab sich ein negatives Nettoergebnis (konkret minus CHF 192'526).

Daneben erzielte das Ehepaar ein Nettoerwerbseinkommen aus unselbstständiger Erwerbstätigkeit von rund CHF 450'000, das mit einer Einkom-

¹²⁶ Entscheidung des Steuergerichts des Kantons Basel-Landschaft vom 21. September 2012, BStPra 2013, S. 213.

menssteuer von ca. CHF 171'000 belastet wurde. Insgesamt erzielten die Eheleute steuerbares Einkommen von CHF 533'554¹²⁷, das mit Einkommens- und Vermögenssteuern in Höhe von CHF 447'080¹²⁸ belastet wurde. Daraus resultierte mit Bezug auf das steuerbare Einkommen eine Gesamtsteuerbelastung (Einkommenssteuern von Bund/Kanton/Gemeinde und Vermögenssteuer von Kanton/Gemeinde) von 83.79%. Die Steuerpflichtigen machten deshalb eine konfiskatorische Besteuerung geltend und verlangten die Herabsetzung des Vermögenssteuerwertes ihres Wertschriftenvermögens in dem Ausmass, dass die entsprechende Vermögenssteuer aus dem Nettoertrag des Wertschriftenvermögens abzüglich der anteiligen Einkommenssteuern beglichen werden könne. Sie machten ferner geltend, dass es sich nicht um eine einmalige Belastung handle, weil sich die Situation in den Steuerjahren 2008 und 2010 analog darstelle.

b. Urteil des Steuergerichts

Das basel-landschaftliche Steuergericht verneinte die konfiskatorische Besteuerung mit folgender Begründung:

Das Vermögen der Pflichtigen setzte sich weitgehend aus Wertschriftenstreubesitz zusammen. Dessen Veräusserung ist zumutbar – anders als etwa der Verkauf einer Beteiligung, die als Grundlage einer unternehmerischen Tätigkeit des Pflichtigen dient. Wenn derartiger Streubesitz nur geringen Ertrag abwirft, weil die Steuerpflichtigen eine Kapitalgewinn- und nicht eine Kapitalertragsstrategie verfolgen, haben die Steuerpflichtigen die steuerlichen Konsequenzen selbst zu tragen. Entsprechend haben die Eheleute im hier interessierenden Steuerjahr 2009 denn auch tatsächlich einen steuerfreien Kapitalgewinn von rund CHF 10 Mio. erzielt, der bei der Frage nach einer konfiskatorischen Besteuerung nicht ausgeblendet werden konnte. Ferner war das Steuergericht auch der Auffassung, dass die zeitliche Dauer des Substanzeingriffes nicht gegeben war, wenn es ausführte: „Selbst wenn eine bessere Anlage im wirtschaftlichen Umfeld nicht möglich gewesen wäre, genügt eine dreimalige übermässige Besteuerung nicht, um eine Verletzung der Eigentumsgarantie daraus abzuleiten“¹²⁹.

Unter teilweise fast wortwörtlicher Übernahme der bundesgerichtlichen Begründungen im „Aargauer Fall“ wurde die konfiskatorische Besteuerung infolgedessen verneint.

¹²⁷ Zusammengesetzt aus CHF 83'554 Nettovermögensertrag und CHF 450'000 Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit.

¹²⁸ Zusammengesetzt aus CHF 247'800 Vermögenssteuer, CHF 28'280 Einkommenssteuer auf dem steuerbaren Vermögensertrag und CHF 171'000 Einkommenssteuer auf dem Einkommen aus unselbständiger Erwerbstätigkeit.

¹²⁹ A.a.O., S. 222.

5. „Freiburger Fall“¹³⁰

a. Sachverhalt

Die Steuerpflichtige A.X. hatte Wohnsitz im Kanton Freiburg. Im hier interessierenden Steuerjahr 2009 wurde sie seitens der Steuerverwaltung wie folgt eingeschätzt: Das steuerbare Einkommen wurde auf CHF 18'620 veranlagt und unterlag infolgedessen einer Einkommenssteuer (Bund/Kanton/Gemeinde) von total CHF 872. Das steuerbare Vermögen der Pflichtigen wurde auf CHF 18'512'379 beziffert, was eine Vermögenssteuer von CHF 64'793.05 ergab. Einkommens- und Vermögenssteuern von total rund CHF 65'665 waren somit um ca. CHF 47'045 höher als das steuerbare Einkommen von CHF 18'620. Infolgedessen betrug die Steuerbelastung – auf dieser Grundlage berechnet – rund 352% des gesamten steuerbaren Einkommens. A.X. machte eine konfiskatorische Besteuerung geltend.

b. Urteil des Kantonsgerichts

Das in letzter Instanz angerufene Freiburger Kantonsgericht legte seinem Urteil folgende Vermögensverhältnisse von A.X. zugrunde:

A.X. war unter anderem zu 50% am Aktienkapital der Z. SA beteiligt, welche indes keine Dividenden ausrichtete, obschon sie über Eigenkapital (*fonds propres*) von mehr als CHF 6 Mio. verfügte. Zudem besass A.X. eine Kontokorrentforderung gegenüber der Z. SA von rund CHF 4 Mio., welche nicht verzinst wurde. Insgesamt hatte A.X. ein Bruttovermögen von rund CHF 23.9 Mio., was nach Abzug von Schulden in Höhe von ca. 5.4 Mio. ein Nettovermögen von rund CHF 18.5 Mio. ergab. Der Bruttovermögensertrag betrug CHF 168'679, der Nettovermögensertrag aber bloss CHF 260, also praktisch CHF 0.

Das Freiburger Kantonsgericht verneinte im Ergebnis die konfiskatorische Besteuerung, weil A.X. freiwillig auf das Erzielen einer angemessenen Rendite verzichtet und stattdessen ihrer Vermögensverwaltung eine Kapitalgewinnstrategie zugrunde gelegt habe. Wie bereits die Steuerverwaltung ging nämlich auch das Freiburger Kantonsgericht davon aus, dass man bei einer hypothetischen (geringen) Rendite von 1% einen Vermögensertrag von CHF 185'010 (CHF 18'501'002¹³¹ x 1%) hätte erzielen können, was dann die gesamte Steuerbelastung von A.X. in einem anderen Licht hätte erscheinen lassen, wie folgende Zahlen zeigen:

¹³⁰ Entscheid der *Cour fiscale du Tribunal cantonal* vom 15. Juni 2012, RFJ 2012, S. 287.

¹³¹ Es ergibt sich eine kleine, irrelevante Differenz betreffend dem Vermögen gemäss Selbstdeklaration von CHF 18'512'379 und dem von der Freiburger Steuerverwaltung herangezogenen Vermögen von CHF 18'501'002.

Steuerbarer Vermögensertrag	CHF 185'010
Steuerbares sonstiges Einkommen	CHF 19'410
Total steuerbares Einkommen	CHF 204'420
Total Einkommens- und Vermögenssteuer	CHF 129'316 (63.25%)

Da es nach Ansicht des Freiburger Kantonsgerichtes *in casu* zulässig war, der steuerlichen Beurteilung eine geringe, wenn auch hypothetische Rendite von 1% zugrunde zu legen, konnte im Ergebnis nicht mehr von einer konfiskatorischen Besteuerung ausgegangen werden, da eine Gesamtsteuerbelastung von (hypothetisch) 63.25% als noch innerhalb der vor der Eigentumsgarantie standhaltenden Bandbreite erachtet wurde.

6. Synopsis

Die zahlenmässigen Grundlagen der fünf hier dargestellten Sachverhalte präsentieren sich somit wie auf der folgenden Seite:

<u>Schaubild 4</u>	<u>Aargau</u>	<u>Genf I</u>	<u>Genf II</u>	<u>Basel-Land ohne Kap.gew.</u>	<u>Basel-Land mit Kap.gew.</u>	<u>Freiburg IST</u>	<u>Freiburg SOLL</u>
Steuerbares Vermögen	46'852'953	19'937'453 *)	8'507'184			18'512'379	18'501'002
Steuerbarer Vermögensertrag	341'859			83'554	83'554	110	185'010
Steuerliche Netto-Rendite	0.73%					0.00%	1.00%
Bruttovermögen		20'468'090	19'636'127	35'322'454	35'322'454	23'913'969	
Bruttovermögenserträge		580'073	177'517	118'006	118'006	168'679	
Bruttorendite		2.83%	0.90%	0.33%	0.33%	0.71%	
Sonstiges steuerbares Einkommen	156'941			450'000	450'000	18'510	19'410 **)
Sonstiges steuerfreies Einkommen (private Kapitalgew.)					10'000'000		
Total Einkommen (steuerbar & steuerfrei)					10'533'554		
Total steuerbares Einkommen	498'800	310'329	130'036	533'554		18'620	204'420
Vermögenssteuer				247'800	247'800	64'793	
Einkommenssteuer auf Vermögensertrag				28'280	28'280		
Einkommenssteuer auf sonstigem steuerbarem Einkommen				171'000	171'000	873	
Gesamteinkommenssteuer				199'280	199'280		
Gesamtsteuer (Einkommen & Vermögen)	523'551	305'869	120'104	447'080	447'080	65'666	129'316
Verbleibendes Einkommen nach Steuern	-24'751	4'460	9'932	86'474	10'086'474	-47'046	75'104
Steuerbelastung in % des steuerbaren Einkommens						352.66%	63.25%
Steuerbelastung in % des st-baren & st-freien Einkommens	104.96%	98.56%	92.36%	83.79%			
					4.24%		

*) Zum Steuersatz von CHF 20'350'715

**) Gegenüber dem Ist-Zustand ergibt sich eine kleine Differenz,
die aus dem Entscheid nicht ersichtlich wird.

B. Beurteilung der ausgewählten Fälle

1. „Aargauer Fall“

a. Zu Frage 1 des Prüfprogramms

Hier stellt sich die Frage, ob der Steuerpflichtige allenfalls bewusst seine Vermögenserträge tief gehalten hat, beispielsweise mit Blick auf die kurz- oder mittelfristige Realisation eines steuerfreien privaten Kapitalgewinns. Vergleicht man das vorliegende Urteil mit dem unten beurteilten „Basler Fall“, ist dies zu verneinen.

Es handelt sich im vorliegenden Entscheid nicht um Wertschriften*streubesitz*, sondern um eine offenbar seitens der Ehefrau in die Ehe eingebrachte massgebliche Beteiligung an einer Familienunternehmung, deren Verwaltungsratsvizepräsident der Pflichtige war. Ferner kann man dem Entscheid entnehmen, dass aufgrund der „Familiengeschichte“ (es handelte sich um die Gründerfamilie der Gesellschaft) eine starke affektive Bindung an diese Unternehmung bestand, was ebenfalls gegen das bewusste Spekulieren auf einen kurz- oder mittelfristigen steuerfreien privaten Kapitalgewinn sprach¹³². Oder anders gesagt: Es war den Steuerpflichtigen nicht leichthin zumutbar, die fragliche Beteiligung zu veräussern um sie gegen eine solche mit besserer Rendite einzutauschen. Im Übrigen zahlte die fragliche Gesellschaft regelmässig eine Dividende von 16%¹³³, was ebenfalls ein Argument gegen die Annahme einer mit einem Ertragsverzicht verbundenen Spekulationsabsicht (Erzielen eines steuerfreien Kapitalgewinns) war.

Daran ändert auch die Tatsache nichts, dass die fraglichen Aktien sporadisch vorbörslich gehandelt wurden. Insofern ist es verfehlt, wenn das Bundesgericht in einer solchen Situation den Steuerpflichtigen einen Soll-Ertrag von 4% aufrechnet und danach ausführt, angesichts dieser Soll-Rendite sei die Einkommenssteuerbelastung bloss noch 60% und damit nicht mehr konfiskatorisch. Zu einer Sollbetrachtungsweise darf man nach hier vertretenem Beurteilungsraster nur greifen, wenn der „Eintausch“ des renditeschwachen Vermögens gegen ein renditestarkes für den Steuerpflichtigen zumutbar resp. realistisch ist¹³⁴, was aufgrund des oben Gesagten in casu gerade nicht zutraf.

¹³² Auch gemäss VÖLLMIN, S. 154, können familiäre Gründe – entgegen dem Bundesgericht – die Dispositionsfreiheit einschränken oder verunmöglichen.

¹³³ Dies ergibt sich aus dem Entscheid eines dieselbe Gesellschaft betreffenden Parallelverfahrens (vgl. BGE 29.2.1980, ASA 51, S. 552, 557).

¹³⁴ Davon geht denn letztlich auch das Bundesgericht aus, wenn es festhält: „Fraglich ist dagegen, ob er seine Beteiligung veräussern könnte und ob ihm dies allenfalls zumutbar wäre“ (BGE a.a.O., S. 354).

b. Zu Frage 2 des Prüfprogramms

Dem Entscheid lässt sich aufgrund von zwei Urteilspassagen direkt entnehmen, dass die Nettovermögenserträge eines einzigen Steuerjahres nicht ausreichen, um die Einkommenssteuern auf diesen Nettoerträgen sowie die Vermögenssteuer zu decken¹³⁵.

Aber selbst wenn ein Substanzeingriff der beschriebenen Art nicht gegeben wäre, würde gemäss dem hier angewendeten Prüfungsraster eine konfiskatorische Besteuerung vorliegen, weil in casu die „70%-Schwelle“ überschritten würde. Die Gesamtsteuerbelastung von X. ist mit rund 104% des steuerbaren Einkommens nämlich weit über der hier postulierten Obergrenze.

Gemäss der vorliegend vertretenen Meinung reicht es zudem aus, wenn die fraglichen Werte in einem *einzigem* Steuerjahr überschritten werden¹³⁶. Die Tatsache, dass allenfalls in anderen Jahren eine tiefere Belastung resultieren würde, spricht noch nicht gegen eine Verletzung der Eigentumsgarantie.

Im Ergebnis wäre im fraglichen „Aargauer Entscheid“ die konfiskatorische Besteuerung somit entgeg dem Bundesgericht zu bejahen gewesen.

2. „Erster Genfer Fall“

a. Zu Frage 1 des Prüfprogramms

Dem Entscheid sind keine Anhaltspunkte zu entnehmen, dass die steuerpflichtigen Eheleute G. mit Blick auf das dereinstige Erzielen steuerfreier Kapitalgewinne ihre Vermögenserträge bewusst künstlich tief gehalten hätten. Auch die von den Steuerpflichtigen erzielte Bruttorendite von rund 2.8% spricht dagegen. Zur Beurteilung des allfälligen Vorliegens einer konfiskatorischen Besteuerung ist somit von den erzielten Ist-Erträgen auszugehen.

b. Zu Frage 2 des Prüfprogramms

Aus dem Entscheid sind die Nettovermögenserträge nicht ersichtlich, so dass die hier interessierende Problematik, ob die fraglichen Nettovermögenserträge höher sind als die darauf lastenden Einkommenssteuern resp. die Vermögenssteuer, nicht direkt aus dem Sachverhalt abgeleitet werden kann. Indirekt kann die Frage aber doch mit sehr grosser Wahrscheinlichkeit verneint werden, weil das steuerbare Gesamteinkommen der Eheleute G., welches auch das Einkommen aus selbständiger und unselbständiger Erwerbstätigkeit der Pflichtigen umfasst, mit rund CHF 310'000 nur wenig höher ist als die Gesamtsteuerlast von ca. CHF 305'000. Letztlich kann die Frage

¹³⁵ Vgl. dazu BGE 29.2.1980 i.S. X, 106 Ia 342, 354.

¹³⁶ Im Entscheid wurde offengelassen, ob in den nachfolgenden Perioden ähnliche Steuerfolgen resultierten (BGE a.a.O., S. 355).

offengelassen werden, da die Gesamtsteuerbelastung der Pflichtigen mit rund 98% des steuerbaren Einkommens massiv über der Interventionsschwelle von 70% liegt, und somit aus diesem Grund die konfiskatorische Besteuerung zu bejahen ist.

Bei Anwendung des vorliegenden Prüfungsrasters käme man somit zum gleichen Ergebnis wie die Genfer *Cour de justice*.

3. „Zweiter Genfer Fall“

a. Zu Fragen 1 und 2 des Prüfprogramms

Der zweite ist mit dem ersten „Genfer Fall“ in den Grundzügen weitgehend vergleichbar. Einzig die Frage, ob im zweiten Entscheid allenfalls die Vermögenserträge seitens der Steuerpflichtigen bewusst künstlich tief gehalten wurden, würde näherer Prüfung bedürfen (Frage 1 des Prüfprogramms, siehe oben Abschnitt IV. C. 1.). Dies nicht zuletzt deshalb, weil auch die Bruttorendite im zweiten „Genfer Fall“ mit 0.9% tiefer ist als im ersten. Dem Sachverhalt lassen sich zu dieser Frage freilich keine näheren Anhaltspunkte entnehmen. Man kann bloss gewisse Vermutungen anstellen. Bekanntlich lagen dem Entscheid folgende Vermögensverhältnisse der Steuerpflichtigen zugrunde:

Bruttovermögen:

Genfer Liegenschaften (hauptsächlich vermietet)	11'283'777	57.46%
Liegenschaft in Spanien (selbst genutzt)	1'501'744	7.65%
Bewegliches Vermögen (primär Bet. A S.A. und Z.)	6'850'606	34.89%
<i>Total</i>	<i>19'636'127</i>	<i>100%</i>

Bezüglich der Liegenschaften kann man immerhin festhalten, dass nicht ein kritischer „Baulandhortungsfall“ vorlag, sondern dass es sich um überbaute und vermietete oder teilweise selbst benutzte Liegenschaften handelte. Eine Begründung, weshalb daneben die fraglichen Beteiligungen – so kann man indirekt aus dem Entscheid ableiten – nur sehr geringe oder keine Erträge abwarfen, kann dem Urteil nicht entnommen werden. Immerhin handelte es sich auch hier nicht um leicht veräusserbaren, börsenkotierten und damit kritischen Wertpapierstreubesitz wie im „Basler Fall“, sondern um Familiengesellschaften.

Nimmt man somit an, dass im Entscheid zurecht auf Ist- und nicht auf hypothetische Soll-Erträge abgestellt wurde (was aufgrund des publizierten Sachverhalts wie erwähnt freilich nur vermutet werden kann), wäre auch nach dem hier vertretenen Prüfungskonzept die konfiskatorische Besteuerung aus den gleichen Gründen wie beim ersten „Genfer Fall“ zu bejahen (Überschrei-

ten der 70%-Schwelle; Frage 2 des Prüfprogramms). Dem Entscheid der Genfer *Cour de justice* ist somit unter dem genannten Vorbehalt zuzustimmen.

4. „Basler Fall“

a. Zu Frage 1 des Prüfprogramms

Die Tatsache, dass die Steuerpflichtigen nicht nur auf einen Kapitalgewinn spekulierten, sondern in der hier interessierenden Steuerperiode effektiv einen ganz massiven Kapitalgewinn von rund CHF 10 Mio. erzielten, weist darauf hin, dass die steuerpflichtigen Eheleute mit Blick auf die verfolgte Kapitalgewinnstrategie ihre Vermögenserträge künstlich tief hielten. Aber selbst wenn man ihnen dies nicht unterstellen wollte, würde sich am Ergebnis nichts ändern, da die mangelnde konfiskatorische Besteuerung auch aus der Beantwortung von Frage 2 resultiert.

a. Zu Frage 2 des Prüfprogramms

Die Nettovermögenserträge des Steuerjahres reichen zwar nicht aus, um die Einkommenssteuern auf eben diesen Nettoerträgen resp. die Vermögenssteuer zu decken. Frage 2 ist somit zu verneinen. Da indes die Steuerpflichtigen infolge eines steuerfreien Kapitalgewinnes von rund CHF 10 Mio. substantielle anderweitige Einkünfte haben, ist ihre effektive Steuerbelastung mit rund 4.24% (Gesamtsteuerbelastung von ca. 447'000 bei steuerfreien und steuerbaren Gesamteinkünften von CHF 10.53 Mio.) weit unter der kritischen Schwelle von 70%.

Dem Entscheid des Steuergerichtes des Kantons Basel-Landschaft, der die konfiskatorische Besteuerung verneinte, ist im Ergebnis somit zuzustimmen. Etwas bemängeln kann man höchstens, dass in der Begründung die Relevanz des steuerfreien privaten Kapitalgewinns für die hier interessierende Frage nicht mit der gewünschten Schärfe herausgearbeitet wird.

5. „Freiburger Fall“

a. Zu Frage 1 des Prüfprogramms

Das Kantonsgericht ist *in casu* zu Recht davon ausgegangen, dass die Steuerpflichtige ihre Vermögenserträge bewusst tief gehalten hat und somit für die Beurteilung der konfiskatorischen Besteuerung bei einem Nettovermögen von rund CHF 18.5 Mio. nicht auf den Ist-Ertrag von CHF 260 abgestellt werden konnte. Dass ein zinslos gewährtes (Kontokorrent-)Darlehen im Geschäftsbereich (Gesellschaft als Schuldnerin) nicht marktkonform

ist, wurde bereits oben dargelegt¹³⁷. Und auch dem Verzicht auf eine Dividende konnte durchaus mit guten Gründen Freiwilligkeit unterstellt werden, zumal die Z. SA offenbar nicht in finanziellen Schwierigkeiten steckte, A. X. zusammen mit ihrer Schwester die Gesellschaft beherrschte, sich also nicht in der Situation der von einer fremden Mehrheit „ausgehungerten“ Minderheitsaktionärin befand und offenbar auch nicht in der Z. SA selbst auf absehbare Zeit als leitende Angestellte beschäftigt war, so dass eine Kapitalgewinnstrategie bezüglich dieser Gesellschaft a priori ausgeschlossen gewesen wäre, wollte A. X. nicht ihre Erwerbstätigkeit verlieren. Zur Berechnung einer realistischen Rendite wurde somit zu Recht ein Soll-Ertrag von (geringen) 1% herangezogen, wie er ebenso in anderen Kantonen (z.B. Genf und Waadt) üblich ist und auch beim gegenwärtig (2014) sehr tiefen Zinsniveau nach wie vor erzielbar ist.

b. Zu Frage 2 des Prüfprogramms

Diese Frage kann bejaht werden, weil die (gemäss Frage 1 massgebenden hypothetischen) Vermögenserträge von rund CHF 185'000 ausreichen, um die Einkommenssteuern auf diesen Nettoerträgen sowie die Vermögenssteuer zu decken. *In casu* gilt dies deshalb, weil die fraglichen Vermögenserträge sogar ausreichen würden, um die gesamten (hypothetischen) Einkommens-/Vermögenssteuern von rund CHF 129'000 zu begleichen.

Weil Frage 2 zu bejahen ist, muss gemäss dem hier vertretenen Prüfprogramm noch untersucht werden, ob die Gesamtbelastung von Einkommen (Bund/Kanton/Gemeinde) und Vermögen (Kanton/Gemeinde) der Pflichtigen unter 70% des steuerbaren Einkommens und mindestens ein Betrag in Höhe des Existenzminimums verbleibt. Beides ist offensichtlich der Fall. Die Gesamtsteuerbelastung beträgt rund 63.25% und das verbleibende Einkommen nach Steuern beläuft sich auf ca. CHF 75'000.

Infolgedessen wäre *in casu* auch nach dem hier anzuwendenden Prüfungsraster die konfiskatorische Besteuerung zu verneinen.

¹³⁷ Zwar ist nicht auszuschliessen, dass ein Kontokorrentdarlehen *zinsfrei* gewährt werden kann. Bloss stellt sich dann natürlich sogleich die Anschlussfrage, ob man zurecht von einem Kontokorrentverhältnis ausgegangen ist oder ob man nicht vielmehr ein ordentliches und damit verzinsliches (Geschäfts-)Darlehen hätte gewähren müssen. Letzteres wäre im vorliegenden Fall nach hier vertretener Meinung zu bejahen gewesen (vgl. zur Verzinungsfrage auch MARANTELLI, S. 525).

VI. Zusammenfassung und Schlussfolgerung

Die bundesgerichtliche Rechtsprechung muss sich in Beschwerdeverfahren immer wieder mit dem Argument auseinandersetzen, eine bestimmte Steuer- oder Abgabenerhebung verletze die Eigentumsgarantie von Art. 26 BV und sei konfiskatorisch. Da die vom höchsten Gerichtshof aufgestellten Hürden sehr hoch sind, erstaunt es nicht, dass bisher erst einmal eine derartige konfiskatorische Besteuerung in Lausanne bejaht wurde und dies erst noch in einem etwas besonders gelagerten Leibrentenfall, bei dem es neben der Einkommens- vor allem um die Belastung mittels Erbschaftssteuern ging, welche für die steuerpflichtige Person Liquiditätsprobleme verursachten. In den in der vorliegenden Abhandlung interessierenden Fällen, wo eine Vermögenssteuer in Kombination mit einer Einkommenssteuer auf den Vermögenserträgen zur Diskussion steht, haben die Lausanner Richter hingegen – soweit ersichtlich – noch nie eine konfiskatorische Besteuerung bejaht. Diese Rechtsprechung ist nach dem im vorliegenden Aufsatz vertretenen Prüfprogramm zu streng. Namentlich das vom Höchstgericht im „Aargauer Fall“ verlangte Kriterium der anhaltenden Dauer des Substanzeingriffs für die Bejahung einer konfiskatorischen Besteuerung ist abzulehnen. Ein einmaliger Substanzeingriff genügt für die Annahme einer Verletzung von Art. 26 BV.

Nach dem hier vertretenen Prüfungsraster liegt eine konfiskatorische Besteuerung hingegen vor:

- wenn die Nettovermögenserträge (Ist- oder Soll-Erträge) bereits eines einzigen Steuerjahres nicht ausreichen, um sowohl die Einkommenssteuer auf diesen Vermögenserträgen als auch die Vermögenssteuer zu decken sowie,
- wenn zwar die Vermögenserträge ausreichen, dann aber die Gesamtsteuerbelastung von Einkommen (Bund/Kanton/Gemeinde) und Vermögen (Kanton/Gemeinde) des Pflichtigen mehr als 70% des steuerbaren Einkommens beträgt (und der nach Abzug der Einkommens-/ Vermögenssteuern verbleibende Restbetrag das Existenzminimum nicht deckt).

Im Lichte dieses Prüfprogramms ist den beiden kürzlich ergangenen Genfer Entscheiden, welche eine konfiskatorische Besteuerung bejahten, sowie den Entscheiden des Freiburger Kantonsgerichts resp. des basellandschaftlichen Steuergerichts, welche eine solche verneinten, zuzustimmen. Nicht zu überzeugen vermag hingegen – wie oben bereits erwähnt – der bundesgerichtliche leading case aus dem Jahre 1980. Bei diesem hätte man nach hier vertretener Auffassung die konfiskatorische Besteuerung ebenfalls bejahen müssen. Es bleibt abzuwarten, ob die Genfer Urteile in Zukunft bis nach Lausanne ausstrahlen und sich so an den Gestaden des Lac Lemman eine einheitliche, etwas mildere Praxis zur konfiskatorischen Besteuerung für die ganze Schweiz zu bilden vermag. Es wäre schön, wenn im Steuerrecht

möglich würde, was in der Natur nicht geht, nämlich ein (rechtsprechungsbezogener) Gezeitenwechsel an einem Binnensee.

VII. Literaturverzeichnis

BAKER PHILIP, Some Recent Tax Decisions of the European Court of Human Rights, ET 2011, S. 545 ff.

BEHNISCH URS R./LOCHER PETER, Besteuerung von Partnerkraftwerken sowie deren Partneraktionären nach Art. 24 Abs. 5 StHG bzw. Art. 58 Abs. 3 DBG, StR 1994, S. 1 ff.

BEHNISCH URS R./OPEL ANDREA, Bemerkungen zu degressiven Steuertarifen, Besprechung von BGE 2P.43/2006 vom 1. Juni 2007 in Sachen Kanton Obwalden, BGE 133 I 206, ASA 76, S. 363 ff.

BLUMENSTEIN ERNST/LOCHER PETER, System des schweizerischen Steuerrechts, 6. Auflage, Zürich 2002

BLUMENSTEIN IRENE, Die Steuergerechtigkeit in der Rechtsordnung, ASA 9, S. 273 ff.

BUTZER HERMANN, Der Halbteilungsgrundsatz und seine Ableitung aus dem Grundgesetz, StuW 1999, S. 227 ff.

CAGIANUT FRANCIS, Grundsätzliche Erwägungen über die Schranken der steuerlichen Belastung des Eigentums nach schweizerischem Recht, ASA 47, S. 67 ff. (zitiert: CAGIANUT, Schranken)

DERS., Vom Zweck und von den Grenzen der öffentlichen Abgaben, in: Haefliger Arthur sen./Kissling Viktor/Reinhardt Klaus/Riklin Franz/Schwaller Konrad (Hrsg.), Festgabe Alfred Rötheli zum 65. Geburtstag, Solothurn 1990, S. 319 ff. (zitiert: CAGIANUT, Zweck)

Eidg. Steuerverwaltung, Steuerinformationen, D Einzelne Steuern, Die Vermögenssteuer natürlicher Personen, Stand: Juli 2012

FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/RICHNER FELIX, Kommentar zum harmonisierten Zürcher Steuergesetz, Zürich 1999

GROTH HANSJÖRG, Eigentumsgarantie und Besteuerung, Diss. BS 1988

GYGI FRITZ, Zur Frage der Mehrbelastung der höheren Einkommen und Vermögen (Reichtumssteuer), Die staatsrechtlichen und ordnungspolitischen Aspekte, ASA 42, S. 562 ff.

HÄFELIN ULRICH/HALLER WALTER/KELLER HELEN, Schweizerisches Bundesstaatsrecht, 8. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2012

- HANGARTNER YVO, Verfassungsrechtliche Fragen der Erbschafts- und Schenkungssteuern, in: Höhn Ernst/Vallender Klaus A. (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift für Prof. Dr. Francis Cagianut zum 65. Geburtstag, Bern und Stuttgart 1990, S. 69 ff. (zitiert: HANGARTNER, Erbschafts- und Schenkungssteuern)
- DERS., Bemerkungen zu BGE 10.11.2004 i.S. X. (2P.139/2004), AJP 2005, S. 345 ff. (zitiert: HANGARTNER, Bemerkungen 2004)
- DERS., Bemerkungen zu BGE 7.6.2007 i.S. A.X. und B.X. (2A.647/2005), AJP 2007, S. 1167 (zitiert: HANGARTNER, Bemerkungen 2007)
- HERZOG THOMAS, Funktion und Verfassungsmässigkeit der Vermögenssteuer, Diss. BS 1985
- HÖHN ERNST, Verfassungsmässige Schranken der Steuerbelastung, ZBl 80 (1979), S. 241 ff.
- HÖHN ERNST/VALLENDER KLAUS A., Einleitung der Herausgeber, in: Höhn Ernst/Vallender Klaus A. (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift für Prof. Dr. Francis Cagianut zum 65. Geburtstag, Bern und Stuttgart 1990, S. 9 ff.
- HUBER HANS, Die Vermögenssteuer auf kotierten Wertpapieren mit übersetztem Kurswert, ASA 30, S. 161
- IMBODEN MAX, Die verfassungsrechtliche Gewährleistung des Privateigentums als Schranke der Besteuerung, ASA 29, S. 2 ff. (zitiert: IMBODEN, Schranke)
- DERS., Für eine Reform der Vermögenssteuer, ASA 30, S. 113 ff. (zitiert: IMBODEN, Reform)
- IPSEN JÖRN, Besteuerung und Eigentum, in: Brenner Michael/Huber Peter M./Möstl Markus, Der Staat des Grundgesetzes – Kontinuität und Wandel, Festschrift für Peter Badura zum siebzigsten Geburtstag, Tübingen 2004, S. 201 ff.
- JACHMANN MONIKA, Sozialstaatliche Steuergesetzgebung im Spannungsfeld zwischen Gleichheit und Freiheit: Belastungsgrenzen im Steuersystem, StuW 1996, S. 97 ff.
- JOCHUM HEIKE, Grundfragen des Steuerrechts, Eine verfassungsrechtliche und methodische Einführung für Lehre und Praxis, Tübingen 2012
- KÄLIN WALTER/KIENER REGINA, Grundrechte, 2. Auflage, Bern 2013

- LANG JOACHIM, Vom Verbot der Erdrosselungssteuer zum Halbteilungsgrundsatz, in: Kirchhof Paul/Lehner Moris/Raupach Arndt/Rodi Michael (Hrsg.), Staaten und Steuern, Festschrift für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag, Heidelberg 2000, S. 173 ff.
- LOCHER PETER, Kommentar zum DBG, I. Teil, Therwil/Basel 2001
- LUTZ GEORG, Abkommensmissbrauch, Zürich/Basel/Genf 2005
- MAHON PASCAL, in: Aubert Jean-Francois/Mahon Pascal (Ed.), *Petit commentaire de la Constitution fédérale de la Confédération suisse* du 18 avril 1999, Zurich/Bâle/Genève 2003, Art. 26 Cst.
- MARANTELLI ADRIANO, Die steuerrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts in den Jahren 2010 und 2011 – Stempelabgaben und Verrechnungssteuer, ASA 80, S. 513 ff.
- MEIER B., Die Kritik an der Vermögenssteuer und an der Besteuerung des fundierten Einkommens, ZBl 64, S. 481 ff.
- MÜLLER JÖRG PAUL, Die staatsrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 1979, ZBJV 1981, S. 189 ff. (zitiert: MÜLLER, Rechtsprechung 1979)
- DERS., Die staatsrechtliche Rechtsprechung des Bundesgerichts im Jahre 1980, ZBJV 1982, S. 209 ff. (zitiert: MÜLLER, Rechtsprechung 1980)
- MÜLLER JÖRG PAUL/SCHEFER MARKUS, Grundrechte in der Schweiz, Im Rahmen der Bundesverfassung, der EMRK und der UNO-Pakte, 4. Auflage, Bern 2008
- OBERSON XAVIER, *Droit fiscal suisse*, 4^e édition, Bâle 2012
- OBRIST THIERRY/GONIN LUC, Grundrechte und Steuerrecht: unerwartete Interaktionen?, Jusletter 12. März 2012
- PEZZER HEINZ JÜRGEN, Der Halbteilungsgrundsatz ist tot, und nun?, DB 2006, S. 912 ff.
- REICH MARKUS, Der Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit – eine Illusion?, in: Mäusli-Allenspach Peter/Beusch Michael (Hrsg.), *Steuern und Recht – Steuerrecht!*, Liber amicorum für Martin Zweifel, Basel 2013, S. 3 ff. (zitiert: REICH, Grundsatz)
- DERS., Verfassungsrechtliche Beurteilung der partiellen Steuerdegression, am Beispiel des Einkommens- und Vermögenssteuertarifs des Kantons Obwalden, ASA 74, S. 689 ff. (zitiert: REICH, Steuerdegression)

- DERS., Von der normativen Leistungsfähigkeit der verfassungsrechtlichen Steuererhebungsprinzipien, in: Höhn Ernst/Vallender Klaus A. (Hrsg.), *Steuerrecht im Rechtsstaat*, Festschrift für Prof. Dr. Francis Cagianut zum 65. Geburtstag, Bern und Stuttgart 1990, S. 97 ff. (zitiert: REICH, Steuererhebungsprinzipien)
- DERS., *Steuerrecht*, 2. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2012 (zitiert: REICH, *Steuerrecht*)
- RICHNER FELIX, *Steuertarifliche Besonderheiten für natürliche Personen in der Schweiz*, ASA 77, S. 201 (zitiert: RICHNER, *Steuertarifliche Besonderheiten*)
- DERS., Ist die Vermögenssteuer gerechtfertigt?, *ZStP* 1999, S. 181 ff. (zitiert: RICHNER, *Vermögenssteuer*)
- RICHNER FELIX/FREI WALTER/KAUFMANN STEFAN/MEUTER HANS ULRICH, *Kommentar zum Zürcher Steuergesetz*, 3. Auflage, Zürich 2013
- RIVIER JEAN-MARC, *Droit fiscal suisse, l'imposition du revenu et de la fortune*, 2^e édition, s.l. 1998
- TABOADA CARLOS PALAO, Leistungsfähigkeitsprinzip, Gleichheitssatz und Eigentumsgarantie, in: Tipke Klaus/Seer Roman/Hey Johanna/Englisch Joachim (Hrsg.), *Gestaltung der Steuerrechtsordnung*, Festschrift für Joachim Lang zum 70. Geburtstag, Köln 2011, S. 263 ff.
- TIPKE KLAUS, *Die Steuerrechtsordnung*, Band I, 2. völlig überarbeitete Auflage, Köln 2000 (zitiert: TIPKE, *Steuerrechtsordnung*)
- DERS., Europäisches Steuerverfassungsrecht, Eine rechtsvergleichende Übersicht, in: Kirchhof Paul/Lehner Moris/Raupach Arndt/Rodi Michael (Hrsg.), *Staaten und Steuern*, Festschrift für Klaus Vogel zum 70. Geburtstag, Heidelberg 2000, S. 561 ff. (zitiert: TIPKE, *Steuerverfassungsrecht*)
- TIPKE KLAUS/LANG JOACHIM, *Steuerrecht*, 21. völlig überarbeitete Auflage, Köln 2013
- TSCHANNEN PIERRE/ZIMMERLI ULRICH/MÜLLER MARKUS, *Allgemeines Verwaltungsverfahren*, 3. Auflage, Bern 2009
- VALLENDER KLAUS A., *Kommentar zu Art. 26 BV*, in: Ehrenzeller Bernhard/Mastronardi Philippe/Schweizer Rainer J./Vallender Klaus A. (Hrsg.), *Die schweizerische Bundesverfassung*, Kommentar, 2. Auflage, Zürich/Basel/Genf 2008 (zitiert: VALLENDER, *Kommentar*)

- DERS., Verfassungsmässig begrenzte Besteuerungsbefugnisse des Gesetzgebers, in: Höhn Ernst/Vallender Klaus A. (Hrsg.), Steuerrecht im Rechtsstaat, Festschrift für Prof. Dr. Francis Cagianut zum 65. Geburtstag, Bern und Stuttgart 1990, S. 21 ff. (zitiert: VALLENDER, Besteuerungsbefugnisse)
- DERS., Verfassungsmässiger Rahmen und allgemeine Bestimmungen, ASA 61, S. 263 ff. (zitiert: VALLENDER, Verfassungsmässiger Rahmen)
- VÖLLMIN DIETER, Grundrechtsschutz bei inflationsverzerrtem Steuerrecht, Diss. BS 1988
- VOGEL KLAUS, Die Steuergewalt und ihre Grenzen, in: Badura Peter/Dreier Horst (Hrsg.), Festschrift 50 Jahre Bundesverfassungsgericht, Band II, Tübingen 2001, S. 527 ff.
- WALDHOFF CHRISTIAN, Verfassungsrechtliche Vorgaben für die Steuergesetzgebung im Vergleich Deutschland-Schweiz, München 1997
- WALTHER CONRAD, Kommentar zu § 56 StG-AG, in: Klöti-Weber Marianne/Siegrist Dave/Weber Dieter (Hrsg.), Kommentar zum Aargauer Steuergesetz, 3. Auflage, Muri-Bern 2009
- YERSIN DANIELE, Les protections constitutionnelles et légales contre les impositions confiscatoires, in: Von Overbeck Alfred E. (Hrsg.), Rapports suisses présentés au XIIIème Congrès international de droit comparé, Zürich 1990, S. 271 ff.
- ZIGERLIG RAINER/JUD GUIDO, Vorbemerkungen zu Art. 13/14 StHG, in: Zweifel Martin/Athanas Peter (Hrsg.) Kommentar zum schweizerischen Steuerrecht, Band I/1, Bundesgesetz über die Harmonisierung der direkten Steuern der Kantone und Gemeinden (StHG), 2. Auflage, Basel 2002